ORZECZENIA.

Ordynacja Podatkowa:

Podatek dochodowy:

(Dalszy ciąg treści na str. 3-ej okładki)

2406.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Dowód ze świadków: Zawiadomienie płatnika o terminie przesłuchania; uzasadnienie ujemnej oceny dowodu[1].

1. O. P. nie przepisuje zawiadomienia płatnika o terminie przesłuchania świadka przez władze skarbowe.

2. Podanie w orzeczeniu władzy odwoławczej jedynie konkluzji z przesłuchania zaofiarowanego przez płatnika świadka w formie ogólnikowej, mianowicie że zarzuty odwołania nie zostały udowodnione, nie stanowi dostatecznego rozprawienia się z dowodem.

Wyrok NTA z 28 września 1938 l. rej. 5957/36 w sprawie Herszlika Grohmana przeciw Komisji Odwoławczej w Kielcach w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1934.

...O ile chodzi o zarzut wadliwości postępowania z powodu zbadania wskazanych świadków przez władzę bez udziału skarżącego, to zarzut ten jest nieuzasadniony. Skarżący w związku z tym zarzutem dopatruje się obrazy art. 72 i 73 O. P. (poz. 346/34 Dz. Ust.). Otóż art. 72[2] w ogóle w grę nie wchodzi, gdyż mówi on o kosztach i wynagrodzeniu świadków. Postanowienia zaś art. 73[3] O. P., które nakazują powiadomienie płatnika, dotyczą według dosłownego brzmienia tego przepisu zawiadomienia „o terminie przesłuchania pod przysięgą świadków i biegłych... w sądzie“, a więc dotyczą wypadku, kiedy skarżący żądał przesłuchania świadków pod przysięgą. Skarżący takiego wniosku nie stawiał a żądał jedynie zbadania świadków i już z tego powodu chybiony jest zarzut obrazy powołanego przepisu O. P. Gdy nadto nie ma przepisu w O. P. o powiadomianiu płatnika o dniu badania świadka przez władze administracyjne, nie mógł NTA dopatrzyć się z tego powodu wadliwości postępowania....

Niemniej przeto NTA, w związku z zarzutem niepowiadomienia płatnika o wynikach badania zaofiarowanych świadków, uznał zaskarżone orzeczenie za dotknięte istotnym brakiem. Nie mógł bowiem NTA uznać za należyte rozprawienie się z zaofiarowanym środkiem dowodowym podania do wiadomości skarżącego w zaskarżonym orzeczeniu jedynie konkluzji z dokonanego zbadania świadków w formie tak ogólnikowej, jak określenie, że zarzuty odwołania nie zostały udowodnione, bez podania

[1] Por. OPA 1977/37.
[2] Art. 66 tekstu poz. 134/36 Dz. Ust.
[3] Art. 67 tekstu poz. 134/36 Dz. Ust.

powodów, dla których zaofiarowane dowody zostały zdyskwalifikowane, bowiem w ten sposób skarżący istotnie został pozbawiony możności przeprowadzenia należytej obrony a Trybunał — kontroli, czy dyskwalifikacja zaofiarowanego dowodu nie jest dotknięta dowolnością, w którym to kierunku ewentualny zarzut skarżącego podlegałby rozważeniu w kasacji....

2407.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Dowód z biegłych: Żądanie przesłuchania pod przysięgą[1].

Pominięcie w motywach orzeczenia władzy odwoławczej zawartego w odwołaniu żądania przesłuchania biegłych pod przysięgą stanowi istotną wadliwość postępowania.

Wyrok NTA z 21 września 1938 l. rej. 1016/37 w sprawie Rachmila Mojżesza Rappoporta przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Okręgowej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1935.

...Zarzut skargi co do niezbadania biegłych pod przysięgą uznał NTA za uzasadniony. Z postanowienia bowiem art. 73[2] O. P. jasno wypływa, że płatnikowi służy takie samo prawo jak i władzy żądania przesłuchania biegłych pod przysięgą. Z takim żądaniem wystąpił skarżący w odwołaniu, wobec czego pominięcie tego wniosku w motywach zaskarżonej decyzji uznał NTA za istotną wadliwość postępowania....

2408.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Wezwanie płatnika do wyjaśnień.

O. P. nie nakłada na władzę obowiązku wielokrotnego wzywania płatnika ani do udzielenia wyjaśnień, ani do przedłożenia dowodów.

Wyrok NTA z 21 września 1938 l. rej. 1972/37 w sprawie Felicjana Mierzejewskiego przeciw Komisji Odwoławczej w Katowicach w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1935.

---

[1] Por. OPA 1319/36.

[2] Art. 67 tekstu poz. 134/36 Dz. Ust.

2409.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Księgi handlowe: Odtworzenie skradzionych ksiąg zasadniczych[1].

Księgi, odtworzone na podstawie luźnych dowodów rachunkowych, nie mają waloru sanującego brak pierwiastkowych ksiąg, nawet w pojęciu zapisków.

Wyrok NTA z 26 listopada 1937 l. rej. 1653/36 w sprawie spadkobierców Rachmila Chewla przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1934.

Rachmil Chewel wykazał w zeznaniu o dochodzie na 1934 r. dochód z przedsiębiorstwa handlowego (sprzedaż skór zagranicznych i krajowych) w wysokości 7.600 zł.

W protokole badania ksiąg handlowych płatnika z 30 sierpnia 1934 zaznaczył buchalter skarbowy, że dochodu na podstawie ksiąg handlowych ustalić nie mógł, gdyż według oświadczenia płatnika zostały 26 lutego 1934 skradzione: dziennik, księga kasowa i księga główna wraz z kontami dostawców i odbiorców. Dekretem z 26 września 1934 wezwano płatnika do usunięcia wątpliwości co do zeznanego dochodu, a to ze względu na rodzaj i rozmiar przedsiębiorstwa oraz osiągnięty w 1933 r. obrót w wysokości 2.200.000 zł. W złożonej w terminie odpowiedzi zaznaczył płatnik, że obrót w wysokości 2.200.000 zł wobec wniesionego odwołania od wymiaru podatku przemysłowego nie jest prawomocny i ofiarował jako dowód będące w jego posiadaniu księgi handlowe, prócz skradzionych, na podstawie których sporządził konta odbiorców i dostawców, umożliwiające sprawdzenie jego zakupów i sprzedaży i które w każdym razie jako zapiski winne służyć za podstawę przy ustaleniu jego dochodu.

Komisja Szacunkowa ustaliła dochód płatnika na 165.000 zł. Za podstawę ustalenia dochodu przyjęła Komisja obrót w wysokości 2.200.000 zł oraz zyskowność 10% przy sprzedaży skór zagranicznych i 5% przy sprzedaży skór krajowych z tym, że obrót skórami zagranicznymi i krajowymi wynosił po 50% obrotu ogólnego (10% od 1.100.000 zł = 110.000 zł, a 5% od 1.100.000 zł = 55.000 zł, razem 165.000 zł).

We wniesionym 29 października 1934 odwołaniu zarzucił płatnik, 1) że wymiar podatku przemysłowego nie jest prawomocny, 2) że skoro rzetelność jego ksiąg nie została zakwestionowana, nie mogła ich władza

---

[1] Por. OPA 1828/37.

pozwana pominąć przy ustaleniu jego dochodu i 3) że zastosowano nadmierną stawkę zyskowności. Dalej prosił o powołanie biegłych Izby Przemysłowo-Handlowej lub Centrali Związku Kupców na dowód, iż w przedsiębiorstwie swoim sprzedaje 80% skór krajowych i że stopa zyskowności przy sprzedaży skór krajowych wynosi od 2%—3%.

Na skutek odwołania przesłuchała władza biegłych Izby Przemysłowo-Handlowej oraz Centrali Związku Kupców, którzy średnią zyskowność przy sprzedaży skór krajowych określili na 3%, a przy sprzedaży skór zagranicznych na 3% do 4%, względnie na 9% i podali, że obrót płatnika odnosił się w ⅓ części do skór zagranicznych, a w ⅔ częściach do skór krajowych. Powołany zaś przez Urząd Skarbowy biegły określił średnią zyskowność płatnika przy sprzedaży skór krajowych na 6—7%, a przy sprzedaży skór zagranicznych na 8—10% z tym, że obrót jego odnosił się w 60% do skór krajowych, a w 40% do skór zagranicznych.

Komisja Odwoławcza ustaliła dochód płatnika na 80.000 zł, przyjmując za podstawę obrót w wysokości 1.600.000 zł oraz zyskowność 3% dla sprzedaży skór krajowych i 8% dla sprzedaży skór zagranicznych z tym, że obrót skórami krajowymi wynosił 60%, a skórami zagranicznymi 40% obrotu ogólnego (3% od 960.000 zł = 28.800 zł, a 8% od 640.000 zł = = 51.200 zł, razem 80.000 zł). Zarazem Komisja zaznaczyła, że wymiar nastąpił na podstawie art. 63 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.), że dochód ustalono na podstawie obrotu, ponieważ część ksiąg została skradziona a wobec braku zasadniczych ksiąg (dziennik, księga kasowa i księga główna) ustalenie dochodu na podstawie pozostałych jest niemożliwe....

NTA rozważył co następuje:

Z osnowy zaskarżonego orzeczenia wynika z dostateczną jasnością, że władza orzekająca materiał rachunkowy, na który powołali się skarżący, uznała za niewystarczający do cyfrowego obliczenia dochodu. NTA nie dopatrzył się w tej części orzeczenia zarzuconej wadliwości postępowania, albowiem brak ksiąg zasadniczych jak dziennika, księgi kasowej i księgi głównej uzasadnia wniosek niezupełności pozostałych składników rachunkowości kupieckiej. Skarga jest w błędzie, jeśli sądzi, że księgom, odtworzonym na podstawie luźnych dowodów rachunkowych, można przyznać walor sanujący brak pierwiastkowych ksiąg, chociażby nawet w pojęciu zapisków. Zapiski rachunkowe bowiem wtedy tylko mogą uchodzić za zdatny materiał rachunkowy, jeśli zawierają wpisy pierwiastkowe, czyli wpisy dokonywane bieżąco z odnośnymi zaszłościami gospodarczymi. Skarżący zaś nie twierdzą, by zapiski takie posiadali, a wręcz przeciwnie przyznali, że zapiski zostały ex post, a więc po roku 1933 odtworzone czyli sporządzone....

Według opisu, zawartego w uzasadnieniu wyroku, stan faktyczny przedstawia się następująco:

Podatnik prowadził księgi w roku gospodarczym 1933, ale przy rewizji skarbowej dla ustalenia dochodu oświadczył, że najważniejsze z nich tj. dziennik, księga kasowa, księga główna i księga dostawców i odbiorców zostały mu skradzione dnia 26 lutego 1934. Na podstawie rozporządzalnych materiałów księgowych podatnik odtworzył tylko księgę dostawców i odbiorców i tę razem z pozostałymi księgami przedłożył Komisji Szacunkowej, żądając aby zostały wzięte za podstawę ustalenia dochodu jako zapiski. Komisja Szacunkowa ustaliła sumę dochodu na podstawie obrotu, które to ustalenie podatnik zwalczał ze względu na pominięcie jego ksiąg i na wysokość zastosowanej normy zyskowności. Kwestionował przy tym także wysokość ustalonego obrotu oraz jego części składowe tj. skóry krajowe i zagraniczne i pod tym względem osiągnął nawet pewien sukces w Komisji Odwoławczej, co przyniosło mu także obniżenie podatku dochodowego. NTA oddalił skargę ze względu na niezupełność ksiąg handlowych wobec braku ksiąg skradzionych, a nadto ze względu na okoliczność, że księgi odtworzone nie mają mocy dowodowej ksiąg pierwotnych i że dlatego pominięcie ich nawet jako zapisków było uzasadnione.

Z opisu stanu faktycznego nie jest widoczne, z jakich ksiąg składał się system rachunkowości podatnika. Ale jeżeli ten system był kompletny i jeżeli podatnikowi skradziono dziennik, księgę kasową, księgę główną i księgę dostawców i odbiorców, to powinna mu była pozostać między innymi księga sprzedaży, która wystarczała najzupełniej do ustalenia obrotu podatkowego. Nie jest tedy jasne, dlaczego Komisja Szacunkowa nie ustaliła obrotu na podstawie tej księgi, lecz wzywała do pomocy biegłych, których opinie opierały się z natury rzeczy tylko na domysłach i przypuszczeniach. Można też było ustalić przy pomocy tej księgi z całkowitą dokładnością, ile było sprzedanych skór krajowych a ile zagranicznych. Widocznie podatnik nie prowadził wcale ani księgi sprzedaży ani księgi zakupna, a nawet nie przechowywał otrzymanych faktur dostawców, bo udział skór zagranicznych i krajowych w ogólnym obrocie można było ustalić z większą pewnością przy pomocy księgi zakupna a przynajmniej zbioru otrzymanych faktur, aniżeli przy pomocy biegłych, którzy ten stosunek oceniali jak się zdaje tylko na oko. System ksiąg podatnika był widocznie i bez kradzieży mocno niekompletny i nie nadawał się jako podstawa do ustalenia nawet obrotu, a cóż dopiero dochodu.

Ten stan rachunkowości podatnika był wystarczającym powodem do pominięcia ksiąg handlowych tak przy ustalaniu obrotu jak dochodu. Odtworzona i ofiarowana jako dowód księga dostawców i odbiorców musiała być pominięta przy ustalaniu dochodu dlatego, że jej treść nie świadczy wcale o wysokości dochodu. Na jej podstawie podatnik nie mógłby sam żadną miarą obliczyć wyniku swego przedsiębiorstwa, bo nie jest ona do tego urządzona, lecz służy jedynie do ewidencji stosunku rachunkowego z poszczególnymi dostawcami i odbiorcami, wierzycielami i dłużnikami, do wykazywania wzajemnych świadczeń i należności. Wysokość dochodu można obliczyć tylko przy pomocy księgi głównej z jej klasyfikacją majątku i zobowiązań, obrotów i wyników. Ale tej księgi podatnik nie odtworzył, może dlatego, że oceniał koszty jej odtworzenia wraz z dziennikiem wyżej niż korzyść podatkową z tego osiągalną. Żądanie podatnika, aby Komisja ustaliła jego dochód na podstawie odtworzonej księgi dostawców i odbiorców, choćby uważanej tylko za zapiski, było tedy niewykonalne ze względu na treść tej księgi. Nie stanowiła natomiast przeszkody okoliczność, że to była księga odtworzona na podstawie luźnych dowodów rachunkowych, a nie księga pierwotna, prowadzona równolegle z biegiem obrotów handlowych. Wartość dowodowa ksiąg odtworzonych nie jest bynajmniej

słabsza niż ksiąg pierwotnych, albowiem opiera się nie na samych wpisach księgowych lecz na dokumentach, które są w obu wypadkach te same. Gdyby księga pierwotna nie była oparta na dokumentach, nie miałaby żadnej mocy dowodowej. Wskutek tego nie można odmówić mocy dowodowej księdze odtworzonej i degradować jej do rzędu zapisków. Gdyby owa księga dostawców i odbiorców była pierwotna, byłaby również dla obliczenia dochodu bezwartościowa, bo i wtedy nie zawierałaby dostatecznych materiałów do tego celu.

Tomasz Lulek

2410.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Odwołanie spóźnione — właściwość do orzekania o dotrzymaniu 7-dniowego terminu od ustania przeszkody.

Rozstrzyganie kwestii, czy przewidziany w art. 110 § 3 O. P. (poz. 134/36 Dz. Ust.) 7-dniowy termin został dotrzymany, należy do władzy, powołanej do rozpatrzenia odwołania od samego wymiaru. (Teza).

Wyrok NTA z 11 października 1938 l. rej. 5112/36 w sprawie firmy „Danziger Holzexport I. Goldberger“ w Gdańsku przeciw Izbie Skarbowej w Lublinie w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1935.

Firma „Gdański Eksport Drzewny I. Goldberger“ w Gdańsku zaskarżyła do NTA postanowienie Izby Skarbowej w Lublinie z 26 sierpnia 1936 w sprawie pozostawienia bez uwzględnienia spóźnionego odwołania w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1935. W powyższej skardze zarzuca skarżąca obrazę postanowienia art. 110 § 3, 140, 141 § 2 i 3 O. P. (poz. 134/36 Dz. Ust.).

NTA poddał rozważeniu przede wszystkim formalny zarzut skargi, dotyczący wadliwości postępowania w związku z brakiem kompetencji po stronie Izby Skarbowej do wydania postanowienia w rozpoznawanej sprawie i zarzut ten uznał za uzasadniony.

Stan faktyczny przedstawia się w sposób następujący: Skarżąca wniosła w terminie spóźnionym odwołanie od wymiaru podatku przemysłowego za r. 1935, uzasadniając przyczyny wniesienia odwołania po terminie, a zarazem przedstawiając okoliczności, które jej zdaniem stwierdzają, iż wniesienie odwołania nastąpiło przed upływem dni 7 od ustania przeszkody (art. 110 § 3 O. P.). Odwołanie to pozostawił Urząd Skarbowy bez rozpatrzenia, w myśl art. 110 § 3 O. P., jako wniesione w 8 dni po ustaniu przeszkody, zażalenie zaś na powyższe postanowienie zostało załatwione

odmownie przez Izbę Skarbową przy równoczesnym utrzymaniu stanowiska Urzędu Skarbowego co do przekroczenia 7-dniowego terminu z art. 110 § 3 O. P.

Spór pomiędzy płatniczką a władzą dotyczy zagadnienia, jaka władza powołana jest do orzekania w kwestii, czy odwołanie spóźnione wniesione zostało przed upływem 7-dniowego terminu od ustania przeszkody, a określonego w cyt. art. 110 § 3 O. P., w szczególności, czy komisja odwoławcza, czy też urząd skarbowy i izba skarbowa w toku instancyj, na którym to ostatnim stanowisku stoi pozwana władza.

Stwierdzić należy, iż pozwana władza, wnosząc z osnowy odpowiedzi na skargę, uznaje kompetencję komisji odwoławczej do merytorycznego orzekania tylko co do istnienia ważnej i nieuchronnej przyczyny, uzasadniającej przekroczenie terminu odwoławczego.

Stanowiska pozwanej władzy nie mógł Trybunał uznać za trafne.

Art. 110 O. P. przewiduje dwa tryby postępowania w razie wniesienia odwołania przez płatnika po terminie, a zarazem ustala w odrębnych paragrafach kompetencję władz, powołanych do orzecznictwa. W wypadku wymienionym w § 1, gdy płatnik, wychodząc z tych czy innych powodów z założenia o dotrzymaniu terminu odwoławczego wnosi odwołanie, nie przytaczając żadnych powodów opóźnienia, władza wymiarowa (urząd skarbowy) pozostawia je bez rozpatrzenia, zażalenie zaś płatnika, ograniczone tylko do kwestii, czy odwołanie wniesiono w terminie, rozstrzyga władza przełożona. W drugim natomiast wypadku, unormowanym w § 3 art. 110, jeżeli płatnik zdaje sobie sprawę z opóźnienia odwołania i w tymże odwołaniu uzasadnia przyczyny wniesienia odwołania po terminie, dotrzymując 7-dniowego terminu od ustania przeszkody, nie ma już incydentalnego postępowania, przewidzianego w pierwszym wypadku, lecz ma miejsce merytoryczne orzeczenie przez tę władzę, która powołana jest do rozstrzygania odwołania od wymiaru, tj. przez komisję odwoławczą, ewent. w wypadku przewidzianym w art. 111 § 1 przez urząd skarbowy. W przepisie art. 110 § 3 brak jakichkolwiek podstaw do snucia wniosku, by orzecznictwo instancji odwoławczej ograniczało się jedynie do kwestii merytorycznej, a mianowicie do rozstrzygnięcia zagadnienia, czy przekroczenie terminu nastąpiło z ważnych i nieuchronnych przyczyn, kwestia natomiast dotrzymania terminu 7-dniowego w tymże artykule określonego była wyłączona i traktowana miała być w incydentalnym postępowaniu. Zarówno logiczna wykładnia powołanego przepisu jak i względy praktyczne przemawiają za tym, ażeby orzecznictwo także w tej sprawie przysługiwało tej władzy, która powołana jest do merytorycznego rozstrzygnięcia zagadnienia.

Z powyższego wynika, iż sprawa rozstrzygnięta została przez niewłaściwą władzę, co powoduje istotną wadliwość postępowania....

2411.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Błędy rachunkowe[1]: Pomyłka w działaniach arytmetycznych przy obliczeniu podstawy wymiaru.

Pomyłka w działaniach arytmetycznych przy obliczeniu podstawy wymiaru podpada pod pojęcie błędów rachunkowych z art. 118 § 1 O. P. (poz. 134/36 Dz. Ust.).

Wyrok NTA z 23 listopada 1938 l. rej. 5726/37 w sprawie Tobiasza Szulima Sznajmana przeciw Izbie Skarbowej w Kielcach w przedmiocie podatku dochodowego na r. 1936.

Płatnik wniósł do Urzędu Skarbowego w Będzinie podanie o sprostowanie obliczenia podstawy wymiaru podatku dochodowego na r. 1936, zarzucając, że przy obliczaniu podstawy tego wymiaru popełniono błędy rachunkowe, a mianowicie: od obrotu ze sprzedaży wyrobów tytoniowych lepszych gatunków w hurcie w sumie 37.613 zł 1% zysk wynosi 376 zł a omyłkowo przyjęto 3.761 zł, wobec czego dochód podatkowy 40% od sumy 376 zł wyniesie 150 zł a nie 1.504 zł; od obrotu ze sprzedaży zapałek w sumie 5.000 zł ½% zysk wynosi 25 zł a nie — jak mylnie obliczono — 250 zł.

Urząd Skarbowy prośby płatnika nie uwzględnił z następujących powodów: błąd w obliczeniu podstawy wymiaru nie jest błędem rachunkowym w rozumieniu § 100 rozp. Ministra Skarbu z 25 marca 1937 o wykonaniu O. P. (poz. 270 Dz. Ust.), ponieważ nie polega na mylnym zastosowaniu ustawowej kwoty podatkowej do przyjętej podstawy wymiaru....

Izba Skarbowa decyzją z 28 sierpnia 1937 zażalenia nie uwzględniła z tym uzasadnieniem, że błąd w obliczeniu podstawy wymiaru podatku nie jest błędem rachunkowym w rozumieniu art. 118 § 1 O. P. i § 100 rozp. wykon. do Ordynacji....

NTA rozważył co następuje:

Nie jest sporna wysokość obrotu, stanowiąca podstawę obliczenia dochodu podatkowego, jak również nie jest sporny mający w danym wypadku zastosowanie procent zyskowności, ani też stopa procentowa podatku.

W wypadku tym chodzi natomiast o to, że Urząd Skarbowy przy obliczaniu zysku od obrotu błędnie obliczył 1% od 37.613 zł na 3.761 zamiast 376,13 zł, a ½% od 5.000 zł na 250 zł zamiast 25 zł. Jest to zatem

---

[1] Por. OPA 2191/38, 2379/38.

błąd w działaniu arytmetycznym, który podpada pod pojęcie „błędów rachunkowych" z art. 118 § 1 O. P., a odmowa jego sprostowania uzasadnia zarzut naruszenia tego przepisu. Zakwalifikowaniu tego błędu jako rachunkowego w rozumieniu art. 118 § 1 O. P. nie stoi na przeszkodzie okoliczność, że dotyczy on podstawy wymiaru podatku, gdyż ograniczenie takie przyjęte przez pozwaną władzę nie wynika bynajmniej z dopiero co wymienionego przepisu ustawy i w konsekwencji nie można przyjąć, by było zawarte w § 100 rozp. wykon.

Wobec tego NTA uchylił zaskarżone orzeczenie jako niezgodne z prawem.

2412.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Podwójne opodatkowanie.

Wniosek o rewizję prawomocnego wymiaru z powodu podwójnego opodatkowania tego samego przedmiotu nie jest wnioskiem o wznowienie postępowania, lecz winien być rozpatrywany pod kątem widzenia przepisów art. 118 § 2 O. P. (poz. 134/36 Dz. Ust.).

Wyrok NTA z 31 października 1938 l. rej. 2095/34 i 6151/35 w sprawie Krafta Henckel-Donnersmarcka przeciw Komisji Odwoławczej w Katowicach w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na lata 1931 i 1932.

Przy wymiarze skarżącemu podatku dochodowego na r. 1932 doliczono (częściowo w I instancji, częściowo w instancji odwoławczej) następujące pozycje: ... 5) kwotę 534.411 zł doliczoną do podstawy wymiaru podatku dochodowego na r. 1930, którą skarżący obciążył rachunki wynikowe w roku gospodarczym 1931....

Doliczenia te są przedmiotem skargi l. rej. 2095/34.

W związku z p. 5) tych doliczeń wniósł skarżący prośbę o „rewizję wymiaru podatku dochodowego na r. 1931" drogą wyłączenia tej sumy z podstawy wymiaru „jako różnicy na oszacowaniu remanentów, opodatkowanej w roku podatkowym 1930".

Władza pozwana postanowieniem, będącym przedmiotem skargi l. rej. 6151/35, prośby tej nie uwzględniła powołując się na brak warunków, przewidzianych w art. 126 O. P. (poz. 346/34 Dz. Ust.)[1].

[1] Art. 119 tekstu poz. 134/36 Dz. Ust.

Na zarzuty skarg rozważył NTA co następuje:

... Ad 5) Niesporne jest, iż przy wymiarze podatku na r. 1930 nastąpiło podwyższenie przez władzę dla celów wymiarowych wartości remanentu węgla o wymienioną w p. 5) kwotę i że skarżący w swych księgach tego podwyższenia ani w odniesieniu do roku gospodarczego 1929 ani 1930 nie przeprowadził. W tym stanie rzeczy kwota ta podległa ponownemu opodatkowaniu przy wymiarze podatku na r. 1931. Skarżący w r. 1931 w celu zrównoważenia tego opodatkowania obciążył rachunek zysków i strat powyższą kwotą. Władza nie uznała tego obciążenia, wychodząc z założenia, iż wobec zasady ciągłości bilansowej mogło ono nastąpić tylko w r. 1930. Otóż skarżący w ogóle nie miał obowiązku uwzględniać w swych księgach sprostowania wartości remanentów na koniec r. 1929, przez władzę dla celów wymiarowych dokonanego, miał natomiast prawo domagania się, by władza w konsekwencji tego sprostowania i dla uniknięcia podwójnego opodatkowania w roku podatkowym 1931 doliczoną przez siebie różnicę przy zestawieniu bilansu podatkowego uwzględniła. Prawa tego skarżący dochodził w ten sposób, że prosił o przeprowadzenie rewizji wymiaru podatku na r. 1931 — i ta droga była słuszna i jedynie właściwa. Natomiast obciążenie w księgach wyników roku gospodarczego 1931 powyższą kwotą nie może być uznane za uzasadnione, gdyby bowiem płatnik chciał podwyższenie wartości remanentów przez władzę w swych księgach również przeprowadzić, jedynie prawidłową drogą byłoby odpowiednie sprostowanie bilansu zamknięcia za r. 1929. O ile więc chodzi o nieuwzględnienie tego potrącenia przy wymiarze na r. 1932, stanowisko władzy jest słuszne, i zarzuty skargi l. rej. 2095/34 w tej mierze nie są uzasadnione.

Nie oznacza to jednak, by w ten sposób mogło zostać usankcjonowane podwójne opodatkowanie tego samego przedmiotu. W tej mierze NTA niejednokrotnie już wskazał, iż z ogólnych zasad prawnych wynika niedopuszczalność takiego stanu rzeczy[1] — obecnie zasada ta znalazła wyraz w przepisie art. 125 § 2 O. P. (poz. 346/34 Dz. Ust.[2]), nakazującym odpisanie podatku nieprawidłowo wymierzonego z urzędu lub na wniosek płatnika. Skoro więc skarżący wniosek o rewizję wymiaru podatku na r. 1931 właśnie w kierunku odpisania podatku, wymierzonego po raz drugi od tego samego przedmiotu, postawił — a władza rozstrzygając odwołanie, dotyczące roku podatkowego 1932, nie zarządziła z urzędu odpisania tej różnicy z opodatkowanego na r. 1931 dochodu, mimo że odmówiła wnioskowi płatnika o uwzględnienie jej w roku podatkowym 1932 — było obowiązkiem władzy rozpatrzyć prośbę płatnika pod kątem widzenia przepisu

---

1 Por. OPA 502/33.

2 Art. 118 § 2 tekstu poz. 134/36 Dz. Ust.

art. 125 O. P. W tym stanie rzeczy postanowienie władzy pozwanej, nie uwzględniające prośby skarżącego i traktujące tę prośbę — wbrew jej treści i istotnemu stanowi faktycznemu — jako prośbę o wznowienie postępowania z art. 126 O. P., nie może się ostać....

2413.

ORDYNACJA PODATKOWA.

Księgi handlowe: Odpowiedzialność karna za nierzetelne prowadzenie.

Nierzetelne prowadzenie ksiąg handlowych, powodujące uszczuplenie podatku lub narażające podatek na uszczuplenie, podlega karze tylko z art. 177 Ordynacji Podatkowej.

Uchwała całej Izby Karnej SN z 21 maja 1938 1. K. 2839/37.

SN na posiedzeniu całej Izby Karnej 21 maja 1938 rozpoznawał wniosek Ministra Sprawiedliwości z 30 listopada 1937 zgłoszony na zasadzie art. 41 u. s. p.:

Czy nierzetelne prowadzenie ksiąg handlowych, powodujące uszczuplenie podatku lub narażające podatek na uszczuplenie, podlega karze tylko z art. 177 Ordynacji Podatkowej, czy też podlega ściganiu również z art. 281 k. k.?

i po wysłuchaniu wniosku Prokuratora uchwalił co następuje: [Tekst uchwały podano na wstępie].

Uzasadnienie.

1) Kodeks handlowy w art. 54 nakłada na kupca rejestrowego obowiązek prowadzenia według zasad prawidłowej rachunkowości kupieckiej, takiej księgowości handlowej, jaka ze względu na rodzaj i rozmiar przedsiębiorstwa jest konieczna celem ujawnienia stanu majątku i interesów handlowych.

Zasadniczy ten przepis uzupełniony szeregiem postanowień dalszych (art. 55 i n.) oraz przepisami dotyczącymi księgowości poszczególnych osób prawnych lub pewnych kategorii osób fizycznych i ustawami, określającymi zasady bilansowania, zamknięć rachunkowych i sprawozdań osób prawnych — stanowi punkt wyjścia dla określenia znaczenia prawnego i mocy dowodowej ksiąg handlowych w procesie sądowym. W zakresie prawa podatkowego Ordynacja Podatkowa w brzmieniu z 14 lutego 1936 poz. 134 Dz. Ust. stwarza w art. 80 zasadę, że księgi, prowadzone

prawidłowo i rzetelnie, stanowią podstawę dla wymiaru podatku, przy czym za prawidłowe uważa się księgi prowadzone w myśl przepisów kodeksu handlowego oraz zasad księgowości i zwyczajów handlowych, jak również księgi handlowe uproszczone oraz księgi gospodarcze: gospodarstw wiejskich, właścicieli nieruchomości budynkowych i osób wykonywających wolne zawody (art. 81). Za rzetelne uważa się księgi, prowadzone zgodnie z rzeczywistością (art. 82). Minister Skarbu w porozumieniu z Ministrem Przemysłu i Handlu wydał 13 kwietnia 1932 poz. 412 Dz. Ust. rozporządzenie w sprawie prowadzenia, badania i oceny ksiąg handlowych dla celów podatku przemysłowego; rozporządzenie to, zawierające postanowienia o księgach handlowych uproszczonych i gospodarczych — uchyliło z kolei i zastąpiło w tych materiach rozporządzenie Ministra Skarbu z 19 września 1934 o wykonaniu O. P. poz. 821 Dz. Ust. (por. § 122).

Obok sankcji o charakterze procesowym w zakresie dopuszczalności dowodu, obok niekorzystnych skutków w zakresie postępowania układowego, upadłościowego i podatkowego, obok porządkowych przepisów karnych przewidujących sankcje za nieprowadzenie poszczególnych ksiąg (art. 306 i 490 k. h., ustawa o spółdzielniach itp.) — obowiązek stworzony w art. 54 k. h. pozostaje pod sankcją karną art. 280 i 281 k. k. zresztą wcześniejszych w stosunku do kodeksu handlowego; przystosowany zaś do przepisów kodeksu handlowego, przytoczony powyżej, przepis O. P. pozostaje pod sankcją karną art. 177 tejże Ordynacji, obecnie w brzmieniu ustalonym 14 lutego 1934 poz. 134 Dz. Ust. W miejsce art. 445 p. 3 kodeksu karnego z 1903 r., który przewidywał odpowiedzialność za tzw. fałsz intelektualny w księgach handlowych, w miejsce postanowień prawa niemieckiego, austriackiego i francuskiego, które odpowiedzialność karną za niewykonanie obowiązku prawidłowego prowadzenia ksiąg wiązały z upadłością i jej charakterem — obowiązujące ustawodawstwo przewiduje areszt do 6 miesięcy lub grzywnę dla osób, które będąc obowiązane z mocy przepisów do prowadzenia księgowości kupieckiej wcale jej nie prowadzą lub prowadzą ją wadliwie (art. 280 k. k.) oraz karę więzienia do lat 5 dla osób prowadzących księgowość kupiecką w sposób niezgodny z prawdą (art. 281 k. k.). Zawarte w tym ostatnim artykule dalsze dyspozycje, dotyczące przerabiania i podrabiania ksiąg i dokumentów handlowych (lex specialis wobec art. 187 k. k.) oraz uszkodzenia i ukrywania ich, nie leżą w ramach rozpatrywanego zagadnienia. Ordynacja Podatkowa w części ogólnej swoich postanowień karnych (art. 163 p. b) zalicza do okoliczności obciążających ukrycie przez sprawcę ksiąg handlowych lub gospodarczych, trudnienie się zawodowe fałszywym ich sporządzaniem lub posługiwanie się świadomie nieprawdziwymi księgami; w części szczególnej Ordynacja Podatkowa zawiera art. 177, który brzmi: kto świadomie prowadzi nierzetelne księgi handlowe lub gospodarcze podlega karze grzywny w wy-

sokości od jedno do dwudziestokrotnej kwoty uszczuplonego lub narażonego na uszczuplenie podatku lub aresztu do sześciu miesięcy albo obu tym karom łącznie. Art. 177 O. P. jest rezultatem pewnego rozwoju ustawodawczego, zapoczątkowanego w noweli z 15 lipca 1925 do ustawy o podatku przemysłowym, mianowicie w art. 106 tej ustawy; co do stosunku tego art. 106 do art. 445 k. k. z 1903 r. orzekł SN (Zb. orz. 356/31), że przepis art. 106 jest normą specjalną.

Pytanie Ministra Sprawiedliwości dotyczy stosunku między przytoczonym artykułem 177 O. P. a art. 281 k. k. w części obejmującej prowadzenie księgowości kupieckiej w sposób niezgodny z prawdą. Dla ustalenia prawidłowej wykładni art. 281 k. k. w tej części i stosunku tego przepisu do art. 177 O. P. należy mieć na względzie dwie okoliczności, które już w powyższym schematycznym opisie obowiązującego ustawodawstwa wyraźnie wystąpiły: 1) że odpowiedzialność karna za niezgodne z prawdą księgowanie jest w polskim prawie całkowicie niezależna od jakichkolwiek bądź procesowych czy upadłościowych elementów i wyzwolona jest zupełnie od ustawowych domniemań, obejmując całą skalę obowiązków ustalonych w tej mierze w ustawodawstwie handlowym; 2) że polskie prawo podatkowe, poza nieznacznymi zmianami, o których będzie mowa, kształtuje obowiązek prowadzenia ksiąg i odpowiedzialność za nie w zastosowaniu do ustawodawstwa handlowego i do zawartej w nim podstawowej normy.

2) Przez księgowość handlową w ścisłym tego słowa znaczeniu rozumieć należy takie oznaczanie, w określonych księgach według określonych prawideł, stanu majątkowego zarobkowego przedsiębiorstwa oraz wszelkich zmian zachodzących w tym stanie na skutek zawieranych czynności handlowych, które pozwala w każdej chwili ściśle rozpoznać i określić stan interesów danego przedsiębiorstwa. Księgowość tak prowadzona posiada system i jedność oraz odpowiada zasadom prawidłowej tej kupieckiej rachunkowości, jak brzmi art. 54 k. h. Cel księgowości handlowej na tym polega, aby bieg interesów i czynności, od pewnego stanu inwentaryzacji począwszy, tak był oznaczony, by powiększenie i zmniejszenie pierwotnego majątku dało się w określonym okresie czasu cyfrowo ustalić i przy pomocy mniej lub więcej szczegółowych danych uzasadnić. Znaczenie księgowości handlowej na tym polega, że bez prawidłowego prowadzenia ksiąg żadne planowanie, system, oszczędność i stosowanie zasad ekonomii w znaczniejszym przedsiębiorstwie jest nie do pomyślenia. Postęp kultury gospodarczej związany jest z prawidłową księgowością, stopniowo i drobniejsza wytwórczość do niej się ucieka, jak również musi ją przyjąć wszelka działalność osób prawnych, publicznych i prywatnych w zakresie czynności prywatnoprawnych. W związku z tym pozostaje olbrzymia doniosłość gospodarcza i prawna inwentarza i bilansu, kategoryj

będących przedmiotem licznych postanowień ustawowych oraz ożywionej analizy naukowej.

Charakterystyka powyższa, dotycząca zasadniczej dla całego ustawodawstwa normy zawartej w art. 54 k. h., wskazuje na istnienie swoistego dobra prawnego, jakim jest nietykalność i pewność dowodowa ksiąg handlowych w obrocie prawnym, w podanym powyżej rozumieniu. Jest to dobro chronione w taki sam sposób jak nietykalność i pewność dokumentów w ogóle, a poniekąd mocniej jeszcze, albowiem art. 281 k. k. nie wymaga ustalenia celu działania. W skomplikowanym życiu gospodarczym dobro to ma znaczenie tak wielkie, że prowadzenie księgowości kupieckiej niezgodnie z prawdą w warunkach normalnej umyślności i świadomości działania karalne jest niezależnie od wszelkich warunków i skutków, bez potrzeby ustalania jakichkolwiek celów czy zamiarów działania na szkodę. Art. 281 k. k. podobnie jak art. 282 nie zawiera klauzuli: „na szkodę wierzycieli" i w praktyce nie może być wątpliwości, że stosowanie tego przepisu będzie miało miejsce i w tym przypadku, gdy niezgodne z prawdą zapisy będą skierowane przeciwko interesom innych osób a nie wierzycieli, np. przeciwko interesom dłużników. Wykładnia art. 281 k. k. oparta na intytulacji rozdz. XL kodeksu jest zawodna, artykuł ten bowiem nie rozgranicza żadnych kategorii szkód, nie wiąże przewidzianych w nim czynności z żadnym postępowaniem, lecz w oderwaniu od dotychczasowego rozwoju historycznego zawiera sankcję, równoległą do art. 187 k. k. dla formalnie ujętego dobra prawnego, polegającego na prawdziwości dowodowej ksiąg handlowych w obrocie prawnym w najszerszym, współczesnym tego słowa znaczeniu. W postępowaniu sądowym księgi odpowiadające postanowieniom prawa oraz zasadom prawidłowej rachunkowości kupieckiej mają na sobie piętno swoistej rękojmi, która na równi z innymi dowodami ulega swobodnej ocenie sądu. Art. 275 k. p. c., art. III p. 3, XXXII przep. wprow. k. p. c. zawierają przepisy szczególne dotyczące dowodu z ksiąg handlowych. Swobodnej ocenie sądowej ulegają również księgi prowadzone na podstawie przepisów podatkowych, np. uproszczone i gospodarcze. Księgi Banku Polskiego, Banku Gospodarstwa Krajowego i Banku Rolnego mają na podstawie ich statutu moc dowodową dokumentów publicznych. W pewnych okolicznościach księgi handlowe mogą służyć za początek dowodu na piśmie (por. art. XIX przep. wprow. k. p. c.).

3) W takim samym stosunku, w jakim pozostaje przepis art. 281 k. k. do normy art. 54 k. h., pozostaje również do tejże normy przepis art. 177 O. P. Kodeks karny chroni dobro określone i uregulowane w kodeksie handlowym w całej jego rozciągłości, art. zaś 177 O. P. chroni to samo dobro w jego fragmencie, dotyczącym sfery podatkowej, w której księgowość, jej rola i charakter zostały całkowicie przystosowane do normy art. 54 k. h. Przepisy kodeksu handlowego, zasady księgowości oraz zwy-

czaje handlowe określają pojęcie prawidłowości ksiąg w myśl art. 81 O. P. Jest to sama sfera nietykalności mocy dowodowej, to samo dobro prawdziwości i pewności w obrocie prawnym. Wspólnym źródłem art. 281 k. k. i art. 177 O. P. jest formalnie art. 54 k. h., a właściwie cała historycznie poprzedzająca ten przepis perspektywa złożona z uprzednio obowiązujących ustawodawstw handlowych, zwyczajów handlowych, sztuki księgowania i norm dotyczących oceny mocy dowodowej. Jeżeli przy zestawieniu art. 177 O. P. i art. 281 k. k. pominąć księgi gospodarcze, które mogłyby być objęte sankcją art. 281 k. k. tylko w ramach § 65 ust. 2 i 3 rozporządzenia Ministra Skarbu z 19 września 1934 poz. 821 Dz. Ust., a w zasadzie dotyczą tylko sfery podatkowej, jeżeli w myśl określenia art. 82 O. P. prowadzenie nierzetelne, tj. niezgodne z rzeczywistością, utożsamić z prowadzeniem niezgodnym z prawdą, to biorąc rzeczy logicznie, zakres stosowania art. 177 O. P. mieści się bez reszty w zakresie art. 281 k. k., ulegając wyodrębnieniu jedynie dzięki cechom rzeczywistego lub grożącego uszczuplenia podatkowego. Te cechy są tu ową specyficzną różnicą, która decyduje o specjalnym charakterze przestępstwa z art. 177 O. P. w stosunku do art. 281 k. k. Absolutny zakaz prowadzenia ksiąg niezgodnie z prawdą, tu, w stosunku do podatkowego obowiązku, relatywizuje się w pewnej mierze i ulega sankcji innego rodzaju. Ale zakaz pozostaje zawsze ten sam, jego charakter prawny się nie zmienia, dobro prawne chronione przez ten zakaz i obejmujące całość gospodarczego życia ma zawsze te same cechy.

Wyodrębnienie z ogólnego przepisu art. 281 k. k. specjalnego przepisu art. 177 O. P. znajduje uzasadnienie poniekąd w swoistej budowie podatkowego i karnego skarbowego prawa, które w zakresie sankcji stoi na gruncie samodzielnej i niezależnie kształtującej się polityki kryminalnej. Dalsza przyczyna wyodrębnienia tkwi w pewnej różnicy, dotyczącej sposobu ujmowania niektórych pojęć między sferą ściśle handlową a sferą podatkową, np. gdy chodzi o pojęcia dochodu, potrąceń, bilansu itp. Wreszcie w myśl art. 87—88 O. P. ocena ksiąg handlowych w postępowaniu podatkowym jest inna aniżeli w postępowaniu sądowym, bardziej ściśle wyznaczona przez ustawę, bardziej formalna i nie tak niezależna, jak to z mocy przepisów art. 250 i 280 k. p. c. jest dopuszczalne (por. orzeczenia w tej materii NTA).

Powyższe względy uzasadniają istnienie w obowiązującym ustawodawstwie novum w postaci art. 177 O. P. obok art. 281 k. k., lecz w niczym nie zmieniają ich wzajemnego stosunku prawnego. Stosunek ten nie da się rozwiązać i wyjaśnić w płaszczyźnie zagadnień o zbiegu ustaw ani też, nie bacząc na ogólnie subsydiarny charakter ustaw dodatkowych, nie układa się w ramach zasady: lex primaria derogat legi subsidiariae. Zresztą klauzula subsydiarności została usunięta z pierwotnego tekstu

art. 177 O. P. Stosunek obu przepisów można wyjaśnić i określić jedynie drogą wykładni, która pomijając formalną i skomplikowaną problematykę wieloczynności, zmierza ku uwydatnieniu wspólnego gospodarczego źródła obu postanowień i stwierdzeniu ich jednakowej funkcjonalnej wagi w obrocie prawnym, z tym, że pewne względy natury ekonomicznej i dowodowej skłoniły ustawodawcę do logicznego wyodrębnienia podatkowej dziedziny. Jest to więc stosunek wykluczający zbieg idealny w myśl zasady: lex specialis derogat generali.

4) Z rozważań powyższych wypływa wniosek, że w przypadku przewidzianym w pytaniu Ministra Sprawiedliwości, tj. wtedy gdy ustalone zostało, że sprawca prowadzi nierzetelnie księgi handlowe, powodując uszczuplenie podatku lub narażając podatek na uszczuplenie, kwalifikacja i osądzenie sprawy z art. 177 O. P. jest wystarczające i wyczerpuje sprawę zarówno pod względem materialnoprawnym, jak i pod względem formalnym. Dobro prawne chronione przez ogólny przepis art. 281 k. k. zostało zagrożone w specjalnych warunkach, przewidzianych w art. 177 O. P., i w płaszczyźnie tego ostatniego przepisu sprawca uległ sankcji. Innej hipotezy pytanie Ministra Sprawiedliwości nie zawiera. Zresztą odmienne hipotezy ulegają oczywiście przepisom o zbiegu.

Tezę, przyjętą przez SN w niniejszym postanowieniu, uważam za słuszną, natomiast wydaje mi się, że uzasadnienie należałoby oprzeć na nieco odmiennych podstawach. Lwią część swego uzasadnienia SN poświęca nie różnicy między artykułami 281 k. k. i 177 O. P., lecz ich cechom wspólnym. Gdy się czyta uzasadnienie, ma się przez dłuższy czas wrażenie, że ma ono na celu udowodnienie, iż nierzetelne prowadzenie ksiąg handlowych na szkodę interesów fiskalnych Skarbu Państwa podpada zarówno pod art. 281 k. k. jak pod art. 177 O. P. I dopiero ostatnie ustępy uzasadnienia mówią co innego.

Według mego zdania, najważniejszy argument słuszności powyższej tezy, dotknięty w uzasadnieniu dopiero w samym końcu i jak gdyby mimochodem, mianowicie zasada: lex specialis derogat legi generali, znajduje tu głębszą podstawę w zasadniczej różnicy, na której ustawodawstwo polskie, tak samo zresztą jak i wszystkie inne (o ile mi są znane), opiera rozróżnienie represji karnej w zależności od tego, czy przestępstwo popełniono przeciwko interesom fiskalnym czy innym.

Pod tym względem istnieje stała i z wielką konsekwencją przeprowadzona dwutorowość, o której obszerniej pisałem w artykule pt. „Dwutorowość represji karnej przy przestępstwach zwykłych i skarbowych" (Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny, zesz. III z r. 1937).

Starałem się tam wykazać na szeregu przykładów, że te same czyny przestępne ulegają innej karze, jeżeli są skierowane przeciwko interesom fiskalnym Skarbu Państwa, samorządu itd., a innej, jeżeli grożą innym dobrom. Ochrona specjalna, karna skarbowa, z wyłączeniem ochrony karnej ogólnej, obejmuje tylko przestępstwa fiskalne, tam bowiem, gdzie Skarb Państwa, samorząd, czy inna instytucja prawa publicznego, występuje jako osoba prawna w stosunkach prawnoprywatnych, tam zamachy na jej mienie korzystają z takiej samej ochrony prawnej jak zamachy na mienie innych osób.

Cechą charakterystyczną represji karnej skarbowej jest stosowanie przeważnie wysokich kar pieniężnych, często dochodzących do cyfr niemal astronomicznych.

Przyczyn tej dwutorowości szukać należy prawdopodobnie w poczuciu prawnym społeczeństwa, które nie godzi się jakoś na to, żeby człowiek, który po cudze nie sięga, lecz tylko dąży do zmniejszenia przypadających nań ciężarów publicznych, miał być takim samym szkodnikiem jak ten, kto przez czyny występne bezpośrednio dąży do wzbogacenia się cudzą krzywdą. Poza tym odgrywa tu znaczną rolę chęć stworzenia przez wysokie grzywny ryczałtowego odszkodowania dla Skarbu i innych instytucyj za straty, wyrządzane im przez ogół płatników, uchylających się od uiszczania opłat.

Tę dwutorowość represji — inny tor zwykły, a inny fiskalny — spotykamy niemal wszędzie tam, gdzie ten sam czyn może być popełniony na szkodę bądź interesów fiskalnych, bądź innych, zależnie od okoliczności konkretnego wypadku, a przede wszystkim od zamiaru sprawcy.

Jednym z czynów tego rodzaju jest nierzetelne prowadzenie ksiąg handlowych. Oczywiście, mogą się zdarzać wypadki, gdy taka nierzetelność mierzy jednocześnie w interesy Skarbu i osób prywatnych. Mamy wtedy do czynienia z dwoma przestępstwami, popełnionymi jednym czynem, podpadającymi pod dwa przepisy ustawy — art. 281 k. k. i art. 177 O. P. — i wtedy, w myśl art. 167 O. P. obydwa przestępstwa ulegają osobnemu ściganiu, każde na innym torze, jak gdyby zbieg nie zachodził. Może się jednak zdarzać i zdarza się stosunkowo często, że nierzetelność ksiąg jest wymierzona wyłącznie przeciwko interesom fiskalnym. Dotyczy to głównie niewciągania do ksiąg transakcyj gotówkowych, już całkowicie zakończonych i zlikwidowanych, których nieujawnienie nie może zaszkodzić interesom kontrahentów, ale przyczynia się do uszczuplenia podatków obrotowego i dochodowego. To samo może nastąpić, gdy np. transakcję handlową zapisano jako przemysłową, własną jako komisową, krajową jako zagraniczną, detaliczną jako hurtową itp.

We wszystkich tych wypadkach, gdy zagrożenie interesów wierzycieli nie wchodzi w grę, może mieć zastosowanie tylko art. 177 O. P., nie zaś art. 281 k. k.

Analogiczna wykładnia dotyczy również zbiegu jednoczynowego przestępstw z art. 180 O. P. i 287, względnie 192, k. k. w wypadkach, gdy nierzetelnych zapisów w celu uszczuplenia podatku dokonano w księgach urzędowych, prowadzonych przez notariuszów, pisarzów hipotecznych lub komorników. W myśl art. 180 O. P. osoby te, jako płatnicy nadzwyczajnego podatku od niektórych zajęć zawodowych, ulegają karze specjalnej za nierzetelne prowadzenie ksiąg w celu uszczuplenia należącego od nich podatku. Wprawdzie ustawę poz. 882/31 Dz. Ust. o powyższym podatku nadzwyczajnym już uchylono, jednakże pomimo jej uchylenia pozostawiono w mocy art. 180 O. P., co wskazuje, że ma on nadal zastosowanie do tychże osób z wyłączeniem art. 287 i 192 k. k., mówiących o dokonywaniu zapisów niezgodnych z prawdą przez osoby urzędowe i osoby publicznego zaufania.

Dodać tu należy, że skoro akt oskarżenia zarzuca nierzetelne prowadzenie ksiąg wyłącznie w celu uszczuplenia podatku, a oskarżyciel na mocy art. 353 k. p. k. nie zarzucił ponadto nierzetelności w innym celu i nie poparł tego nowego zarzutu dowodami, to jest rzeczą niedopuszczalną, aczkolwiek i to się zdarzało, stosowanie w tych wypadkach art. 281, względnie 287 lub 192, k. k. na tej jedynie podstawie, że każdy zapis niezgodny z prawdą, choćby nawet zrobiony w celu uszczuplenia podatku, może zaszkodzić i osobom prywatnym, które czasem mogłyby się na treść tego zapisu powoływać.

O zastosowaniu w konkretnym wypadku tego, czy innego przepisu — zwykłego czy fiskalnego — rozstrzyga wyłącznie cel, w jakim nierzetelny zapis sporządzono.

Jeżeli to nastąpiło w celu uszczuplenia podatku, mamy art. 177 O. P.; jeżeli w celu pokrzywdzenia wierzycieli — art. 281 k. k. (względnie art. 180 O. P. albo 192 lub 287 k. k.). Możliwość zaszkodzenia ponadto dobru innej kategorii przy popełnieniu przestępstwa fiskalnego mogłaby pociągać odpowiedzialność na mocy przepisu ogólnego jako dolus eventualis, ale wtedy tylko, gdyby odpowiedni skutek przestępny nastąpił, tj. gdyby dobro nie fiskalne rzeczywiście ucierpiało. Bez nastąpienia skutku nie ma odpowiedzialności za dolus eventualis w myśl słusznej tezy SN, wypowiedzianej w orzeczeniu nr 60 z r. 1926: „nie można kogoś karać za to, czego on nie pragnął i co nie nastąpiło".

Gdyby SN stanął w swym uzasadnieniu na przytoczonym przeze mnie stanowisku, możnaby ustaloną w niniejszym postanowieniu tezę uogólnić i sformułować ją mniej więcej w sposób następujący: „Przepisy karne Ordynacji Podatkowej, prawa karnego skarbowego i inne przepisy, ustanawiające kary za przestępstwa, skierowane przeciwko interesom fiskalnym Skarbu Państwa, samorządu i innych instytucyj prawa publicznego, są przepisami szczególnymi, które w zasadzie wyłączają stosowanie ogólnych przepisów prawa karnego, chyba że czyn był popełniony także w celu zagrożenia innemu dobru prawnemu, którego przepisy powyższe nie chronią". Przy obecnym sformułowaniu SN załatwił tylko nieznaczny fragment, a tezę ogólną wypadnie wyprowadzać w drodze analogii.

A. Mogilnicki

2414.

PODATEK DOCHODOWY.

Świadczenie dochodu z pewnego majątku na podstawie umowy darowizny, obejmującej wedle istotnej woli stron sam majątek.

Umowa darowizny, obejmująca formalnie przychody pewnego majątku, a wedle istotnej woli stron sam majątek, stanowi ze stanowiska ustawy o podatku dochodowym zbycie źródła dochodu.

Wyrok NTA z 26 kwietnia 1938 l. rej. 3970/36 w sprawie ze skargi Przewodniczącego Komisji Odwoławczej w Wilnie na orzeczenie tejże Komisji w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1929 Janinie Umiastowskiej.

Przedmiotem sporu jest 1) zasadność uznania przez władzę pozwaną wypłaty przez płatniczkę kwoty 75.095 zł 48 gr na rzecz Naukowej Fundacji Żemłosławskiej przy Uniwersytecie Stefana Batorego w Wilnie za wydatek odliczalny....

NTA rozważył co następuje:

Niesporne jest, że wypłata kwoty 75.095 zł 48 gr nastąpiła w związku ze zdziałaną przez płatniczkę darowizną i w ramach jej zobowiązania,

hipotecznie zabezpieczonego. Władza pozwana stoi na stanowisku, że wypłata ta jest odliczalna tak ze względu na przepis art. 10 p. 2 jak i art. 7 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.), skarga zaś zarzuca obrazę tych przepisów prawa. Powołany przez władzę pozwaną przepis art. 7 nie przesądza w niczym kwestii potrącalności po stronie świadczącego świadczeń, nie podlegających (lub podlegających tylko w pewnych specyficznych okolicznościach) podatkowi dochodowemu po stronie odbierających te świadczenia. Powołanie się więc w zaskarżonej decyzji na ten przepis nie uzasadnia potrącalności spornego wydatku od dochodu skarżącej. O ile zaś chodzi o kwestię odliczalności spornego wydatku od dochodu płatniczki w myśl art. 10 ustawy, to na tle stanu sprawy rozstrzygnięcia wymaga przede wszystkim pytanie, czy wypłacona przez płatniczkę Uniwersytetowi suma była w ogóle częścią dochodu płatniczki, czy też była ona bezpośrednio dochodem Uniwersytetu. Mianowicie z twierdzeń płatniczki, jej wyjaśnień i przedłożonego aktu ustanowienia kaucji wynika, iż w istocie rzeczy płatniczka zmierzała do wykazania, że suma 75.095 zł 48 gr wypłacona została przez nią Uniwersytetowi Stefana Batorego na poczet „jednej czwartej części należnej Uniwersytetowi z całości dóbr ziemskich“ płatniczki (p. akt ustanowienia kaucji), czyli na poczet dochodu ze źródła, które z mocy aktu darowizny i stojącego z nią w związku aktu ustanowienia kaucji — wedle istotnej woli stron, te akty zawierających — miało być odtąd źródłem dochodu Uniwersytetu, a nie płatniczki. W tych okolicznościach płatniczka, choć formalnie jeszcze będąca właścicielką całości swego majątku ziemskiego i leśnego, w odniesieniu do jednej czwartej części tego majątku działałaby tylko w zastępstwie i na rachunek Uniwersytetu, jako z woli stron i wskutek aktu darowizny co do tej części tych źródeł dochodu uprawnionego do pobierania dochodów z własnego prawa. Wypłata w takim razie nie nosiłaby charakteru darowizny dokonanej z własnego dochodu płatniczki, ale byłaby w istocie rzeczy dopełnieniem zobowiązania do wydania dochodu, uzyskanego drogą zarządzania przez płatniczkę majątkiem, przez nią już uprzednio definitywnie odstąpionym Uniwersytetowi. Na ten stosunek wskazywać się zdają wyjaśnienia i znajdujące się w aktach dowody, z których wynika, że akt darowizny został ujęty w formie odstąpienia „sum uzyskiwanych ze sprzedaży“ a nie samej substancji majątku dlatego, że w chwili zdziałania tego aktu była płatniczka związana umową przyrzeczenia sprzedaży swych majętności osobie trzeciej.

Należało przeto ten stan rzeczy szczegółowo wyjaśnić, w szczególności przez zbadanie treści aktu darowizny.

W tym punkcie więc stan faktyczny sprawy wymaga uzupełnienia. Wobec tego rozpatrywanie zarzutów obrazy przepisu art. 10 ustawy o podatku dochodowym byłoby przedwczesne. . . .

2415.

PODATEK DOCHODOWY.

„Zyski sanacyjne“ u osób fizycznych[1].

Tzw. zysk sanacyjny — nie będąc dochodem w rozumieniu art. 6 ustawy o podatku dochodowym — nie podlega u osoby fizycznej opodatkowaniu.

Wyrok NTA z 19 lutego 1932 l. rej. 7682/30 w sprawie Noego Felsa przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1929.

...Na wezwanie do wyjaśnień płatnik udzielił w wyznaczonym mu terminie odpowiedzi, w której wyjaśnił, że dochód wykazany został na podstawie prawidłowo prowadzonych ksiąg handlowych, że współwłaścicielami firmy „Noe Fels“ są płatnik w ⅔ oraz syn jego Szymon Fels w ⅓ części, jednakże dochód za okres sprawozdawczy wobec małych zysków z jednej strony, a wytężonej pracy Szymona Felsa z drugiej, podzielony został między współwłaścicielami w równych częściach, że kwota 75.000 zł przekazana została Szymonowi Felsowi w kwietniu 1928 celem uregulowania należności fabryki „Driesen“ w Roterdamie, dług ten jednakże nie jest uregulowany na razie i pieniądze nie zostały przez Szymona Felsa podjęte....

Komisja Szacunkowa... nie przyjęła ksiąg handlowych za podstawę wymiaru w szczególności z powodu: 1) przeniesienia z rachunku firmy „A. Driesen“ w Roterdamie salda kredytowego, które wynosiło na 1 stycznia 1928 103.243 zł, w sumie 75.000 zł na rachunek jednego z współwłaścicieli, a mianowicie Szymona Felsa bez udokumentowania, jako zwykłe przeniesienie z rachunku na rachunek....

Skarżący w odwołaniu wyjaśnił, że suma 75.000 zł przekazana została Szymonowi Felsowi na spłatę długu firmie „A. Driesen“ w Roterdamie, z którą tenże toczy pertraktacje celem załatwienia sprawy przez sąd polubowny....

Komisja Odwoławcza orzeczeniem z 22 lipca 1930, przyjmując za podstawę księgi handlowe płatnika, do zysku bilansowego w kwocie 15.191 zł 67 gr doliczyła... przeniesienie z rachunku firmy „A. Driesen“ w Roterdamie na rachunek osobisty Szymona Felsa 75.000 zł. Doliczenie sumy 75.000 zł do dochodu z przedsiębiorstwa Komisja Odwoławcza uza-

---

[1] Por. OPA 2416/38, 1259/35. Ze względu na analogiczną kwestię prawną zamieszczamy dawniejszy wyrok NTA, nie ogłoszony w urzędowym Zbiorze.

sadniła tym, że uważa sumę tę za bonifikatę, udzieloną firmie „Noe Fels" przez firmę „A. Driesen" w Roterdamie....

Na orzeczenie to Noe Fels wniósł do NTA skargę, w której zarzucił, że doliczona do zysku suma 75.000 zł jest zwykłym przeniesieniem z rachunku na rachunek, a gdyby nawet była bonifikatą, to nie podlegałaby opłacie podatku dochodowego, ponieważ podatkowi dochodowemu podlegają tylko zyski, jakie płatnik czerpie z działalności przedsiębiorstwa, darowizna zaś lub bonifikata nie mogą być zaliczone do zysków....

Władza pozwana w odpowiedzi na skargę wyjaśniając, że niesłuszne jest twierdzenie skarżącego, jakoby w danym wypadku zaszło jedynie przeniesienie z rachunku na rachunek a nie bonifikata, gdyż przez przeniesienie na konto Szymona Felsa kwoty 75.000 zł zmniejszył się jednocześnie dług przypadający firmie „A. Driesen" w Roterdamie zwiększając dochód firmy „Fels" o takąż kwotę... — stawia wniosek o oddalenie skargi.

NTA po rozpoznaniu sprawy rozważył co następuje:

Skarga do NTA mieści w sobie dwa zarzuty, kwestionujące ustalenia władzy pozwanej odnośnie do sumy 75.000 zł, stanowiącej dług firmy „Noe Fels" do firmy „A. Driesen", oraz odnośnie do udziałów w zyskach współwłaścicieli firmy „Noe Fels".

Co się tyczy pierwszego zarzutu, władza pozwana doszła do wniosku, że przeniesienie sumy tej z konta firmy „A. Driesen" na konto współwłaściciela firmy Szymona Felsa stanowi bonifikatę długu, udzieloną przez firmę „A. Driesen" firmie „Noe Fels".

Otóż dla rozstrzygnięcia spornej kwestii istotny jest charakter pozycji 75.000 zł, o którą w danym wypadku chodzi, a mianowicie tytuł przeniesienia jej z rachunku kredytora na rachunek udziałowca. Tytuł ten winien być dostatecznie ustalony i rozpoznany w oparciu na art. 63 ustawy o podatku dochodowym, bowiem bonifikata ceny kupna za towar, którego należność obciąża pasywa, byłaby oczywiście pozycją czynną, zwiększającą zysk. Zwykłe zaś przeniesienie z rachunku na rachunek w przewidywaniu przyszłego zmniejszenia należności byłoby bez znaczenia, gdyż ani nie byłoby rzeczywistego dochodu (art. 6 i 17) ani przeniesienie to, jako niezgodne z zasadami buchalterii (§ 33 i 34 rozp. wykon.), nie zmieniałoby w niczym zasadności poprzedniej pozycji dłużnej. Wreszcie tzw. zysk sanacyjny nie podlegałby opodatkowaniu, gdyż nie byłby dochodem w rozumieniu art. 6 (odmiennie niż z art. 21) ustawy.

Uzasadnienia atoli wniosku władzy pozwanej, że chodzi tu o zwykłą bonifikatę, akta sprawy nie zawierają, gdyż nie widać z nich, aby firma „A. Driesen" sumę powyższą bonifikowała firmie „Noe Fels". Oświadczenia zaś skarżącego, że co do tej sumy toczą się rokowania z firmą „A. Driesen" i ewentualnie sprawa ma być rozstrzygnięta przez sąd polubowny, nie uprawniają jeszcze do tego wniosku. Również przeniesienie sumy tej

na konto współwłaściciela firmy, Szymona Felsa nie może służyć za dostateczną podstawę do wniosku, że suma ta faktycznie skreślona już została i przez to dochód firmy odpowiednio wzrósł.

Ocena zatem tej pozycji będzie wymagała uzupełnienia dochodzeń w podanym wyżej kierunku....

2416.

PODATEK DOCHODOWY.

„Zyski sanacyjne" u osób fizycznych[1].

Zyski sanacyjne, tj. opusty z długów, uzyskane przez dłużnika od wierzycieli, w celu uzdrowienia jego stosunków majątkowych, nadwerężonych przez poniesione straty, nie stanowią u osoby fizycznej dochodu podatkowego.

Wyrok NTA z 22 czerwca 1938 l. rej. 2451/34 w sprawie Tobiasza Grynsztejna przeciw Komisji Odwoławczej w Wilnie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1932.

Skarżący w zeznaniu na r. 1932 wykazał deficyt z prowadzonego składu towarów włókienniczych. W postępowaniu wymiarowym przedstawiono mu wątpliwości tej treści, iż na dochód zaliczyć należy sumę 44.365,08 zł uzyskaną od wierzycieli z tytułu całkowitego i częściowego umorzenia należności przypadającej wierzycielom za dostarczone towary, a to z tych względów, że suma powyższa została wierzycielowi przy prowadzeniu prawidłowej księgowości odliczona od dochodu jako straty, przeto powinna być zaliczona do dochodu płatnika. W odpowiedzi skarżący wyjaśniał, że częściowe umarzanie należności przez wierzycieli „nie powstało ad hoc w roku kalendarzowym 1931", lecz pochodziło jeszcze z r. 1930, kiedy to nastąpiła niewypłacalność jego firmy, co widać z deficytu na 1 stycznia 1931 w sumie 35.085,97 zł, i dlatego owe częściowe umarzanie przez wierzycieli należności w r. 1931 przeprowadzone zostało na rachunku kapitału, na pokrycie starego deficytu. Komisja Szacunkowa — wbrew wnioskowi Przewodniczącego — uznała, że bonifikata w sumie 44.365,08 zł nie może być uważana za dochód, gdyż dłużnik otrzymał ją z uwagi na nieściągalność i zubożenie, a to wskutek poniesionych strat na odbiorcach prowincjonalnych oraz spadku cen. Przeciw tej uchwale

[1] Por. OPA 2415/38.

wniósł Przewodniczący Komisji protest, motywowany tym, że wspomniana bonifikata „musiała być przy prawidłowej księgowości bezwzględnie odliczona od zysku bilansowego wierzyciela, przeto wspomniana suma nie podlega powtórnemu odliczeniu“. W odpowiedzi skarżący zwalczał uzasadnienie protestu, jako niezgodne z ustawą i bronił zapatrywania, że bonifikaty, których doliczenia do dochodu domaga się Przewodniczący, nie mają nic wspólnego z zyskiem gospodarczym ani podatkowym, będąc wynikiem zgody wierzycieli na wzięcie udziału w poniesionych przez skarżącego stratach.

Komisja Odwoławcza uwzględniła protest podając w uzasadnieniu orzeczenia, iż motywy uchwały Komisji Szacunkowej są sprzeczne z zasadami księgowania, ponieważ bonifikata uzyskana przez płatnika od wierzycieli zmniejsza własne koszty nabycia towarów, a w konsekwencji zwiększa zysk brutto na rachunku towarów księgi głównej i bonifikatę tę winien był płatnik zapisać w księgach zgodnie z zasadą buchalterii na kredyt rachunku towarów (ew. na kredyt rachunku bonifikat), natomiast zapisał ją na kredyt rachunku kapitału (art. 17 ustawy o podatku dochodowym i § 33 i 34 rozp. wykon. poz. 298/21 Dz. Ust.), — wyjaśnienia zaś płatnika, udzielone na protest Przewodniczącego Komisji Szacunkowej, nie obalają przytoczonych wyżej zasad księgowania; wspomnianej bonifikaty nie można uważać za nadzwyczajny przychód w rozumieniu art. 7 ustawy, pod który to przepis stara się podciągnąć płatnik uzyskaną bonifikatę; w myśl art. 13 ustawy w związku z p. 2 art. 8 do obliczenia dochodu przyjmuje się rok operacyjny (w konkretnym przypadku rok kalendarzowy 1931) a okoliczności z lat poprzednich są bez znaczenia dla sprawy; ze względu na to, że bonifikata została przyznana w r. 1931, powinna ona być zapisana w księgach za r. 1931 i wpłynąć na zyski (dochód) za ten rok. Ponadto uzasadnienie powołuje się na art. 63 ust. 2 ustawy.

Rozpoznając skargę, wniesioną na to orzeczenie, NTA rozważył co następuje:

Motywy prawne zaskarżonego orzeczenia sprowadzają się w istocie rzeczy do tezy, iż wszelkie bonifikaty, wszelkie opusty z długów stanowią u dłużnika dochód podlegający opodatkowaniu. Teza ta nie jest trafna. Jak to bowiem NTA już orzekł i uzasadnił w wyroku z 19 lutego 1932 l. rej. 7682/30[1], nie stanowią u osoby fizycznej dochodu podatkowego tzw. zyski sanacyjne, tj. opusty z długów, uzyskane przez dłużnika od wierzycieli, w celu uzdrowienia jego stosunków majątkowych, nadwerężonych przez poniesione straty. Ten cel „sanacyjny“, związek przede wszystkim z położeniem majątkowym dłużnika a nie z konkretną trans-

[1] OPA 2415/38.

akcją handlową — stanowią cechy charakterystyczne „zysków sanacyjnych“, odróżniające je od zwyczajnych opustów i bonifikat, przyznawanych przez dostawców odbiorcom z ceny nabytych przez nich towarów, na skutek ich reklamacji.

Otóż w niniejszym przypadku skarżący bronił się w postępowaniu administracyjnym przed opodatkowaniem bonifikat z uwagi na ich charakter jako zysków sanacyjnych i na poparcie tej ich kwalifikacji przytaczał okoliczności faktyczne, istotne dla tych zysków według podanego wyżej ich określenia. Tej obrony skarżącego władza pozwana w orzeczeniu swym nie rozpoznała należycie, wychodząc z mylnego zapatrywania prawnego, o którym mowa wyżej. Stanowi to istotną wadliwość postępowania.

W odpowiedzi na skargę władza pozwana zdaje się porzucać stanowisko prawne, zajęte w zaskarżonym orzeczeniu, i przenosi spór z płaszczyzny prawnej na faktyczną, twierdząc, że płatnik na poparcie zarzutów, wysuniętych w odpowiedzi na protest Przewodniczącego Komisji Szacunkowej, nie zaofiarował dowodów, które by wskazywały, że bonifikaty zostały mu udzielone wskutek jego niewypłacalności a tym mniej, że nastąpiło generalne udzielenie ulg, — że zatem Komisja Odwoławcza słusznie stanęła na stanowisku, iż opusty zostały płatnikowi udzielone w drodze obniżenia należności za dostarczony towar wobec spadku cen, a więc w drodze powszechnej dla wszystkich istniejących przedsiębiorstw w czasach kryzysu. Jednakowoż wspomniane w tej odpowiedzi okoliczności faktyczne nie były zupełnie przedmiotem postępowania wyjaśniającego, nie były też wymienione w proteście Przewodniczącego, tak, iż skarżący nie miał obowiązku dowodzenia ich — a to tym bardziej, że władza wymiarowa uznała przytoczone przez niego okoliczności faktyczne za zgodne z prawdą.

Z tych powodów NTA uchylił zaskarżone orzeczenie na zasadzie art. 84 p. 3 rozporządzenia o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.).

Rozumowanie Komisji Odwoławczej, które doprowadziło do doliczenia zysku sanacyjnego do podstawy opodatkowania, wychodziło z widocznego założenia, że wszystkie opusty i bonifikaty, przyznane przez wierzyciela dłużnikowi, mają jednaki charakter. Tymczasem ta jednolitość wcale nie istnieje, przeciwnie opusty dzielą się na dwie grupy, zasadniczo od siebie różne:

1) opusty fakturowe (towarowe), zwane najczęściej bonifikatami, udzielane z ceny fakturowej (ceny sprzedaży) już po nabyciu i odbiorze towaru przez dłużnika z powodu ujawnionych wad lub braków w dostarczonym towarze. Opusty te odnoszą się do poszczególnych transakcji względnie faktur, nie mają zaś charakteru generalnego. Opust fakturowy obniża cenę danej faktury i musi być dlatego wpisany na dobro konta towarów;

2) opusty sanacyjne bywają udzielane dłużnikowi niewypłacalnemu, aby uczynić go wypłacalnym przez redukcję jego zobowiązań wobec wierzycieli do

wysokości jego pozostałego majątku. Są to więc opusty z jego długów, nie związane z nabyciem towaru; mogą one być udzielone każdemu dłużnikowi, nie tylko towarowemu ale także pożyczkowemu, wekslowemu, hipotecznemu itp., względnie jednemu dłużnikowi tak z pozycji towarowych jak pożyczkowych, wekslowych itp. Redukcji ulegają nie ceny towarów sprzedanych temu dłużnikowi, lecz całe jego saldo dłużne, które może składać się tak dobrze z niezapłaconych faktur jak z niewykupionych weksli lub przekazów, z udzielonych mu pożyczek pieniężnych, z należnych od niego odsetek, odszkodowań, kosztów procesowych itp. Takiego opustu, który ma zawsze charakter generalny, tj. odnosi się do całego salda dłużnego, nie może dłużnik wpisywać na dobro konta towarów, albowiem nie pochodzi on z obrotów towarowych, a przy tym ceny towarów w swoim czasie fakturowanych temu dłużnikowi pozostają bez zmiany. Jedynym kontem, na które taki opust może być wpisany, jest specjalne konto opustów sanacyjnych, którego saldo przejdzie na konto kapitału właściciela.

Znaczenie podatkowe tej różnicy polega na tym, że bonifikata fakturowa przedstawia dla odbiorcy towarów obniżenie ceny zakupna, a to przez redukcję wydatku na pokrycie faktury, a więc działa jak podwyższenie dochodu. Natomiast opust sanacyjny ustala tylko wysokość długu, którego wartość już została faktycznie zredukowana przez straty majątkowe dłużnika. Nie jest on ani przychodem zwyczajnym ani nadzwyczajnym, bo nie jest w ogóle przychodem, nie jest także redukcją wydatków, bo wydatek na pokrycie długów nie mógłby i tak być większy, niż na to pozwala stan majątkowy dłużnika.

O powtórnym odliczeniu danej straty można mówić tylko wtedy, gdy jej odliczenie zachodzi po raz drugi u tego samego podatnika. Takie odliczenie jest oczywiście niedopuszczalne. Przewodniczący Komisji Szacunkowej wychodził jednak z założenia, że s t r a t a w i e r z y c i e l a musi iść równolegle z z y s k i e m d ł u ż n i k a, a jeżeli dłużnik broni się przed uznaniem otrzymanego opustu sanacyjnego za zysk, to chce on powtórnego odliczenia straty. Otóż ta równoległość istnieje tylko przy opustach fakturowych i wszelkich innych oprócz opustów sanacyjnych. Bonifikata z sumy fakturowej lub jakiejkolwiek innej należności (odsetek, odszkodowań, kosztów itp.) stanowi efektywną stratę u wierzyciela i zysk w tej samej wysokości u dłużnika, podwyższający sumę jego dochodu podatkowego. Ale z opustami sanacyjnymi jest o tyle inaczej, że nie zwiększają one dochodu podatnika, bo nie stanowią rzeczywistych przychodów, lecz ustalają tylko wysokość jego zobowiązań już faktycznie zredukowanych przez poniesione straty majątkowe, które obniżyły jego zdolność płatniczą. Uznanie opustów sanacyjnych za zyski rzeczywiste i za część składową dochodów prowadzi do niemożliwej konsekwencji, że największe zyski i dochody osiąga bankrut, u którego postępowanie upadłościowe doprowadziło do tego, że wierzyciele stracili wszystkie należności z braku jakiegokolwiek pokrycia.

Tomasz Lulek

2417.

PODATEK DOCHODOWY.

Wydatek na porady w sprawach podatkowych. — Wydatek na rewizję księgowości przedsiębiorstwa i opracowanie zeznań podatkowych.

1. Dla oceny potrącalności wydatku na porady w sprawach podatkowych nie ma żadnego znaczenia okoliczność, czy porada odnosiła się do podatków podlegających odliczeniu.

2. Wydatek na rewizję księgowości przedsiębiorstwa w związku z wymogami prawa podatkowego oraz na opracowanie na podstawie ksiąg zeznań podatkowych podlega potrąceniu.

Wyrok NTA z 11 czerwca 1938 l. rej. 5685/35 w sprawie Eryka Kołłontaya przeciw Komisji Odwoławczej w Katowicach w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1932.

... Doliczenie sumy 3.000 zł, wypłaconej wedle twierdzeń skarżącego i wedle jego ksiąg handlowych biuru porad prawnopodatkowych za takie porady, uzasadnia władza pozwana tym, że skarżący na dekret wątpliwości z 14 września 1932 nie udowodnił, że wydatek ten został poniesiony na porady w sprawach podatków, odliczalnych od dochodu w myśl art. 10 p. 5 ustawy. Uzasadnienie to jest podwójnie wadliwe. Przede wszystkim dekretem z 14 września 1932 bynajmniej nie żądano od skarżącego udowodnienia stanu rzeczy, o jakim mówi decyzja odwoławcza, lecz zakwestionowano sporny wydatek jedynie jako „nieudokumentowany", na co skarżący odpowiedział powołaniem się na treść protokołu badania ksiąg handlowych, wedle którego na wydatek ten przedłożone zostały przy rewizji rachunki. Po wtóre, w płaszczyźnie przepisów art. 6 nie ma żadnego znaczenia związek wydatku z pozycjami odliczalnymi lub nieodliczalnymi od ogólnego dochodu, ale jedynie i wyłącznie związek wydatku z uzyskaniem, zachowaniem i zabezpieczeniem przychodów z danego źródła — w tym wypadku z przedsiębiorstwa. Pod tym zaś kątem widzenia trudno się dopatrzyć jakiejkolwiek różnicy między obroną prawną w sprawach podatkowych, związanych z posiadaniem i eksploatowaniem przez płatnika przedsiębiorstwa, w zależności od rodzaju podatku względnie od jego odliczalności od ogólnego dochodu. Istotny jest jedynie związek danego podatku z eksploatacją źródła dochodu i wpływ wymiarów tego podatku na gospodarcze warunki tej eksploatacji. Nie może zaś ulegać wątpliwości, że rewizja księgowości przedsiębiorstwa w związku z wymogami prawa podatkowego oraz opracowanie na podstawie ksiąg zeznań podatkowych —

o czym mówił płatnik w swym odwołaniu — wiążą się ściśle z eksploatacją przedsiębiorstwa. Z tą obroną skarżącego władza pozwana nie rozprawiła się zupełnie....

2418.

PODATEK DOCHODOWY.

Wydatki poniesione przez nabywców nieruchomości płatnika, na poczet ceny kupna.

Wydatki, poniesione zgodnie z umową sprzedaży, przez nowonabywców nieruchomości, będącej źródłem dochodu podlegającego opodatkowaniu u sprzedawcy, i zaliczone na poczet ceny kupna, muszą być traktowane pod względem ich potrącalności względnie odliczalności tak samo jak wydatki, poniesione przez samego płatnika.

Wyrok NTA z 4 kwietnia 1938 l. rej. 4527/36 w sprawie Joachima Tenenbauma przeciw Komisji Odwoławczej w Łodzi w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1933.

Skarżący w toku postępowania wymiarowego zażądał potrącenia od przychodów swej nieruchomości kwoty 15.064 zł 18 gr, zapłaconej na jego rachunek przez nowonabywców tej nieruchomości. Odmienne twierdzenie odpowiedzi na skargę jest niezgodne z aktami. Zaskarżoną decyzją nie uwzględniono odwołania przeciw wymiarowi, przy którym potrącenia tego nie wzięto w rachubę, z tym uzasadnieniem, że „zapłatę tego podatku, jak to wynika z aktu rejentalnego z 1 października 1931 nr rep. 2336, przyjęli nowonabywcy".

Na zarzuty skargi rozważył NTA co następuje:

Znajdujący się w aktach i powołany w zaskarżonej decyzji akt sprzedaży przez skarżącego nieruchomości stwierdza w sposób niewątpliwy, że przejęcie przez nowonabywców do zapłaty zaległych podatków z dodatkami, odsetkami i kosztami w łącznej kwocie 22.000 zł 21 gr stanowiło obok przejęcia dalszych długów oraz obok zapłaty gotówki pokrycie części ceny kupna, ustalonej w tej umowie na 35.000 dolarów. W tym stanie rzeczy zapłata, dokonana przez nowonabywców w granicach tej umowy, stanowi oczywiście zapłatę na rachunek skarżącego i jest równoznaczna z zapłatą dokonaną przez niego samego z funduszów gotówkowych, osiągniętych ze sprzedaży nieruchomości. Uzasadnienie więc pominięcia tej pozycji tylko faktem dokonania zapłaty przez nowonabywców i nierozpatrzenie pod względem merytorycznym kwestii potrącalności względnie odliczalności tego wydatku z przychodów miarodajnego okresu gospodarczego stanowi istotną wadliwość postępowania....

2419.

PODATEK DOCHODOWY.

Koszty propagandy[1] — sposób udowodnienia.

Kwity właściciela przedsiębiorstwa na pobrane przez niego z kasy kwoty na koszty propagandy, bez poparcia ich choćby specyfikacją, bliżej określającą rodzaj wydatków, nie są dostatecznym udowodnieniem związku gospodarczego poniesionych wydatków z osiągnięciem dochodu[2].

Wyrok NTA z 10 stycznia 1938 l. rej. 3328/35 w sprawie Karola Mutza przeciw Komisji Odwoławczej w Katowicach w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na lata 1927 i 1928.

... Władza ... wezwała skarżącego do przedłożenia dowodów na poniesione wydatki na koszty podróży i reprezentacyjne, zaksięgowane przez skarżącego w kwotach 9.614 zł i 17.710 zł.

Skarżący w odpowiedzi na wezwanie przedłożył zestawienie kwot, wypłaconych mu przez kasę jego przedsiębiorstwa, oraz wewnętrzne zlecenia do kasy przedsiębiorstwa na wypłatę każdej podniesionej kwoty, z zaznaczeniem na takim zleceniu wypłaty prawie we wszystkich wypadkach „für Kundenspesen".

W tych warunkach, kiedy ani w jednym nawet wypadku wypłat z kasy własnego przedsiębiorstwa, powtarzających się niemal codziennie, a dosięgających w poszczególnych wypadkach kilkuset nawet złotych, skarżący nie poparł bodaj jakąkolwiek specyfikacją, bliżej określającą rodzaj wydatków, składających się na poszczególne podjęcia kwot, a każdą określał ogólnikowo jako „Kundenspesen" tj. jako wydatki poniesione na klientów, trafnie uznała władza, że nie uczynił on zadość żądaniu wezwania i nie udowodnił poniesionych wydatków, że więc nie usprawiedliwił zaksięgowania tych osobistych podjęć gotówkowych z kasy jako kosztów podróży czy reprezentacyjnych.

Nie może być bowiem dowodem poniesienia wydatków, powtarzających się tylekroć razy do roku, przedłożenie pokwitowania globalnego, danego kasjerowi własnego przedsiębiorstwa przez podatnika na dowód wydatkowania sum, potrącalnych w myśl art. 6 ustawy, jeśli nawet bliżej nie określono i nie wyspecyfikowano poszczególnych pozycji wydatkowych.

---

[1] Por. OPA 503/33, 923/34.

[2] Por. OPA 1938/37.

Nie mając wskazanego ani jednego nazwiska klienta, ani też żadnej miejscowości dokąd rzekomo wyjeżdżał właściciel, władza zasadnie przyjęła, że zapisanych do ksiąg kwot jako kosztów podróży czy reprezentacyjnych skarżący nie poparł żadnym dowodem, usprawiedliwiającym dokonanie zapisu buchalteryjnego i uprawdopodobniającym sam fakt poniesienia wydatku.

Zarzut skargi, że o ile władza uznała pokwitowania właściciela względnie zlecenia wewnętrzne wypłat poszczególnych za niedostateczne, winna była żądać dodatkowych mocniejszych dowodów, nie znajduje uzasadnienia w konkretnych okolicznościach i w stanie faktycznym sprawy. Żądanie bowiem władzy było jasno skonkretyzowane. Jeśli podatnik mimo to, nie krępowany przez władzę co do rodzaju dowodu, żadnego wyjaśnienia nie dał dokąd wyjeżdżał, jakich odbiorców odwiedzał, ile w poszczególnej podróży koszty wyjazdu wynosiły, a więc żadnej okoliczności faktycznej nie wskazał, nie miała władza obowiązku ani żądania „wzmocnienia" dowodów ani też przesłuchiwania biegłego[1], tego ostatniego w szczególności dlatego, ponieważ chodziło o stwierdzenie konkretnych okoliczności faktycznych, a nie o wydanie opinii na podstawie zawartych w aktach danych.

Zarzut skargi, że notoryczność wydatku jest wystarczającą cechą, aby uznać wydatek za poniesiony, polega chyba na nieporozumieniu. Władza bowiem nie kwestionowała, aby wydatki na reklamę, podróże czy reprezentację nie były z istoty swej potrącalne; stanęła ona tylko na słusznym stanowisku, że poniesienie ich faktyczne w poszczególnych wypadkach winno być w wiarogodny sposób wykazane.

To, że władza w uzasadnieniu swego orzeczenia — wobec nieudowodnienia przez skarżącego w ogóle, ile i na jakie cele wydatkowano kwoty podniesione przez niego z kasy przedsiębiorstwa — doszła do konkluzji, że skarżący nie udowodnił związku gospodarczego między faktem podniesienia kwot z kasy przedsiębiorstwa a osiągnięciem dochodu, nie daje podstawy do podniesienia zarzutu w skardze, że władza nie kwestionowała uprzednio w postępowaniu odwoławczym braku związku gospodarczego. Skoro bowiem skarżący zapisał w księgach swych podniesione z kasy kwoty jako wydatek na podróże czy reprezentację, to, skoro taki wydatek z istoty swej ma cechy wydatku stojącego w związku gospodarczym ze źródłem dochodu, nie miała władza potrzeby wówczas kwestionowania jego charakteru. Obecnie kiedy okazało się, że zapisy buchalteryjne do ksiąg wydatków nie zostały mimo żądania władzy poparte dowodami, wniosek taki władzy, jako konkluzja wynikająca z nie-

---

[1] Por. OPA 463/33, 1951/37.

udowodnienia wydatków, nie mógł być uznany przez NTA za powzięty czy to z obrazą prawa, czy też z naruszeniem form postępowania.

W tym stanie rzeczy NTA nie mógł dopatrzyć się ani zarzuconej przez skarżącego obrazy prawa ani wadliwości postępowania w doliczeniu do dochodu sum quaestionis i oddalił skargę jako nieuzasadnioną.

2420.

PODATEK DOCHODOWY.

Wydatek na uzupełnienie inwentarza martwego.

Wydatek na zakup koni w miejsce zużytych, zatem wydatek na inwentarz żywy, nie ulegający amortyzacji[1], jest zasadniczo potrącalny z przychodów w myśl art. 6 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym[2].

Wyrok NTA z 4 czerwca 1934 l. rej. 7621/30 w sprawie firmy: Młyn w Głównej „Cerealia“ Sp. Akc. w Poznaniu przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1929.

2421.

PODATEK DOCHODOWY.

Koszty leczenia oczu u adwokata[3]. — Wydatki na utrzymanie osoby płatnika.

1. Wydatek adwokata na leczenie choroby oczu nie należy do potrącalnych kosztów osiągnięcia, zachowania i zabezpieczenia dochodu z adwokatury.

2. Wydatki na utrzymanie osoby płatnika, jego osobistych zdolności czy to umysłowych, intelektualnych, czy fizycznych w stanie zdolnym do pracy nie są potrącalne.

Wyrok NTA z 1 kwietnia 1938 l. rej. 3441/36 w sprawie Aleksandra Jackowskiego przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1934.

---

[1] Por. OPA 503/33.

[2] Por. § 24 ust. 4 p. b) rozp. wykon. poz. 301/36 Dz. Ust.

[3] Por. OPA 665/34.

Przedmiotem sporu jest kwestia prawna, czy wydatek na leczenie choroby oczu u adwokata jest kosztem osiągnięcia, zachowania i zabezpieczenia dochodu z adwokatury w rozumieniu art. 6 ustawy o podatku dochodowym. Skarżący przeprowadza analogię między oczami adwokata a maszyną w przedsiębiorstwie fabrycznym i uważa wydatki konserwacyjne na utrzymanie tak jednego, jak drugiego narzędzia pracy płatnika za koszty potrącalne. Analogia taka jednak nie znajduje uzasadnienia w przepisach ustawy o podatku dochodowym. Ustawa ta odróżnia zdecydowanie podmiot podatku — płatnika od źródeł jego dochodu i tylko wydatki związane ze źródłami dochodu, różnymi od osoby płatnika, a służące utrzymaniu ich w stanie zdolnym do normalnej eksploatacji, traktuje jako koszty potrącalne od przychodu. Wydatków natomiast na utrzymanie osoby płatnika, jego osobistych zdolności czy to umysłowych, intelektualnych, czy fizycznych w stanie zdolnym do pracy nie uważa za takie koszty. Wynika to jasno z przepisu art. 8 p. 3 ustawy, wedle którego niepotrącalne są wydatki na prowadzenie gospodarstwa domowego podatnika i utrzymanie członków jego rodziny: a więc nie tylko same wydatki ściśle związane z utrzymaniem życia płatnika ale także wydatki mające na celu stworzenie odpowiednich warunków życiowych dla jego pracy umysłowej czy dla rozwoju i utrzymania jego sił fizycznych — mieszczące się niewątpliwie w wydatkach na prowadzenie gospodarstwa domowego — nie są kosztami osiągnięcia dochodu w rozumieniu ustawy. Ustawa wyliczając w art. 3 źródła dochodu nie pominęłaby osoby płatnika, jako oczywiście najkonieczniej związanej z osiągnięciem jakiegokolwiek dochodu ze źródeł niefundowanych, gdyby miała na celu traktowanie fizycznej osobowości płatnika jako takiego źródła; skoro jednak ustawa wylicza jako źródła dochodu przedsiębiorstwa, zajęcia, uposażenia itp., to widoczne jest, że nie uważa za źródło dochodu osoby płatnika.

W tym stanie rzeczy nie znalazł NTA powodu do odstąpienia od swej stałej judykatury w tym przedmiocie (por. powołany przez władzę pozwaną w odpowiedzi na skargę wyrok z 16 marca 1934 l. rej. 660/31, OPA 665) i z tego powodu oddalił skargę jako nieuzasadnioną.

2422.

PODATEK DOCHODOWY.

Procenty od weksli na kredyt siewny, zażyrowanych przez rolnika sąsiadowi.

Procenty od weksli na kredyt siewny, zażyrowanych przez rolnika sąsiadowi a przez niego nie wykupionych, nie podlegają potrąceniu z przychodów z gospodarstwa rolnego.

Wyrok NTA z 4 maja 1938 l. rej. 9666/34, 5795/36 i 2851/37 w sprawie Kazimierza Boeninga przeciw Komisji Odwoławczej w Poznaniu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na lata 1933, 1934 i 1935.

...W latach podatkowych 1934 i 1935 skarżący domagał się potrącenia procentów od weksli zażyrowanych sąsiadowi na kredyt siewny w B. G. K. a przez niego nie wykupionych. Obie instancje uznały wydatek ten za nie związany z osiągnięciem dochodu. NTA nie dopatrzył się w tej kwalifikacji zarzucanej w skardze obrazy art. 6 ustawy o podatku dochodowym. Jeśli bowiem nawet wziąć pod uwagę okoliczność, o której skarżący wspomniał tylko ubocznie w postępowaniu administracyjnym a na którą w skargach kładzie nacisk: że ów sąsiad wzajemnie jemu żyrował takież weksle, — nie można uznać, by poniesiony w konsekwencji owych żyr „grzecznościowych" wydatek na procenty od weksli nie wykupionych przez wystawcę stanowił koszt osiągnięcia, zachowania lub zabezpieczenia przychodów ze źródła opodatkowanego tj. z gospodarstwa rolnego, co według art. 6 jest warunkiem potrącalności wydatku....

2423.

PODATEK DOCHODOWY.

Ocena potrącalności wydatków w razie braku dowodów na pewne pozycje wpisów w księgach.

Brak udokumentowania pewnych pozycyj w księgach, prowadzonych merytorycznie prawidłowo, może dać podstawę do żądania wyjaśnień i dowodów, natomiast nie daje podstawy do uznania za niepotrącalne wydatków, które mimo braku udokumentowania nie budzą wątpliwości co do swego charakteru kosztów handlowych.

Wyrok NTA z 29 kwietnia 1935 l. rej. 6781/32 w sprawie Edwarda Radkego przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1931.

Skarżącemu wymierzono podatek dochodowy na podstawie obrotu i norm średniej dochodowości, pomijając księgi handlowe, na których oparte było zeznanie, a to z tego powodu, że — wedle brzmienia zaskarżonej decyzji — księgi te zawierają wpisy, które nie zostały poparte żadnymi dokumentami, wobec czego Komisja Odwoławcza nie miała możności sprawdzić, czy poniesione rzekomo wydatki na zakup towarów w kwocie 20.862 zł 32 gr stanowią koszty w rozumieniu art. 6 ustawy o podatku dochodowym poz. 411/25 Dz. Ust.

NTA rozważył w granicach skargi co następuje:

Skarżący uzasadniał w toku postępowania wymiarowego i w odwołaniu brak dokumentów na zakup towarów w kwocie 20.862 zł 32 gr tym, że był to zakup ryb, dziczyzny, jarzyn itp. produktów, nabywanych w drobnych ilościach przeważnie na targach od producentów lub przygodnych handlarzy. Uzasadnienia tego nie kwestionuje władza pozwana w swej decyzji, pomija jednak całkowicie księgi handlowe skarżącego z tego powodu, że zapisy nieudokumentowane uniemożliwiają sprawdzenie, czy dane wydatki stanowią koszty w rozumieniu art. 6 ustawy. Zapatrywanie to jednak musi być uznane za mylne. O kwalifikacji wydatków w ramach art. 6 ustawy decyduje przeznaczenie tych wydatków i ich charakter — dane te zaś są widoczne z ksiąg handlowych, wynikają bowiem z treści zapisów. Brak udokumentowania zapisu nie przeszkadza w niczym ocenie jego treści pod kątem widzenia art. 6, o ile da się z ksiąg sprawdzić, że wydatki na zakup towarów dotyczą towarów, będących przedmiotem handlu. Brak udokumentowania pewnych pozycyj w księgach, które poza tym są merytorycznie prawidłowo prowadzone, może dać tylko podstawę do zbadania treści tych pozycji i żądania w razie uzasadnionej wątpliwości, czy treść ta jest zgodna z rzeczywistością, wyjaśnień lub dowodów na takie konkretne sprecyzowane wątpliwości, i ewentualnego sprostowania tych pozycji — natomiast nie może być podstawą całkowitego pominięcia przy ustalaniu podstawy wymiaru podatku dochodowego tych danych ksiąg handlowych, które są udokumentowane lub mimo braku udokumentowania nie budzą wątpliwości. Skoro jednak w niniejszym wypadku — jak wynika z treści zaskarżonej decyzji — ani wyjaśnienia skarżącego co do powodów nieudokumentowania danych pozycji, ani treść tych pozycji, nie były przez władzę kwestionowane — całkowite pominięcie przy ustaleniu dochodu podatkowego danych, wykazanych księgami, nie było uzasadnione.

W tym stanie rzeczy postępowanie, w którym pominięto przy ustalaniu dochodu podatkowego zaofiarowany dowód z ksiąg handlowych, dotknięte jest istotną wadliwością....

2424.

PODATEK DOCHODOWY.

Ocena potrącalności bonifikat w razie niewykazania w dzienniku nazwisk odbiorców.

Niewykazanie w dzienniku nazwisk odbiorców, którym udzielono bonifikat, nie uzasadnia samo przez się uznania tego wydatku za niepotrącalny, lecz tylko prawo władzy do żądania uzupełniających dowodów.

Wyrok NTA z 8 czerwca 1936 l. rej. 4028/34 w sprawie Szlamy Gurfinkla przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Okręgowej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1932.

Zaskarżoną decyzją doliczono do podstawy wymiaru podatku dochodowego na r. 1932, ustalonej na zasadzie ksiąg handlowych przedsiębiorstwa skarżącego, kwotę 3.200 zł, figurującą na rachunku bonifikat, a to „wobec nieprzeprowadzenia w dzienniku, komu zostały udzielone powyższe bonifikaty". Skarżący przedłożył po rewizji ksiąg — bez wezwania ze strony władzy — na dowód wykaz tych bonifikat, z podaniem nazwisk i adresów odbiorców oraz sum na każdego przypadających, w odwołaniu zaś zarzucił, że władza skarbowa miała możność sprawdzenia tego wykazu. W tym stanie rzeczy uznał NTA, że postępowanie dotknięte jest istotną wadliwością. Uzasadnienie zaskarżonej decyzji, natury wyłącznie prawnej, i w tej też płaszczyźnie przez skargę zwalczane, nie stanowi dostatecznego jej umotywowania. Brak w dzienniku poszczególnych nazwisk odbiorców, którym udzielono bonifikat, stanowi wprawdzie formalne uchybienie w księgowaniu, jednak dla wymiaru podatku dochodowego wadliwość ta nie może mieć tego znaczenia, by już z jej powodu odnośny wydatek miał być uznany za niepotrącalny; wadliwość ta pociąga za sobą jedynie prawo władzy do zażądania — w razie wątpliwości — przedłożenia dowodów na dokonanie wypłaty lub zarachowania odnośnych bonifikat na rzecz poszczególnych, wymienionych w wykazie odbiorców. Gdy atoli władza tego nie uczyniła i w prawidłowym postępowaniu wyjaśniającym nie ustaliła rzeczywistego stanu faktycznego, nie miała ona prawnej dostatecznej podstawy do dokonania spornego doliczenia, a tym samym zaskarżona decyzja uznana być musi za wadliwą....

2425.

PODATEK DOCHODOWY.

Strata na lokacie w obcym przedsiębiorstwie[1].

Strata na wierzytelności stanowiącej lokatę dochodów, osiągniętych w latach ubiegłych w innym przedsiębiorstwie a pozostawionych na bieżącym rachunku, nie podlega potrąceniu z przychodów.

Wyrok NTA z 24 lutego 1937 l. rej. 1306/35 w sprawie Telesfora Szymańskiego przeciw Komisji Odwoławczej w Katowicach w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1932.

...Co do doliczonej do zysku bilansowego kwoty 43.242,41 zł, która stanowi odpis na należnościach od spółki akc. Szarla i Szymański, skarżący twierdził, że ta kwota stanowi stratę faktyczną, gdyż ulokował tę kwotę swego czasu w tej później upadłej firmie celem uzyskania dochodu z tego źródła i musiał przyjąć za tę firmę szereg gwarancji wobec instytucyj bankowych....

Zarzut dotyczący tej pozycji jest nieuzasadniony. Słusznie twierdzi bowiem władza, że strata na wierzytelności, powstałej nie w związku z eksploatacją będącego przedmiotem opodatkowania źródła dochodu, lecz stanowiącej lokatę dochodów, osiągniętych w latach ubiegłych w innym przedsiębiorstwie a pozostawionych na bieżącym rachunku, nie podlega potrąceniu, gdyż nie jest to strata na należności powstałej z transakcji zawartej w ramach działalności przedsiębiorstwa w rozumieniu postanowienia art. 6 ustawy....

Łączność zachodząca pomiędzy źródłami dochodu a potrącalnymi od dochodu wydatkami pochodzi stąd, że polski podatek dochodowy nie jest podatkiem od ogólnego dochodu czystego, lecz podatkiem od sumy dochodów czystych, płynących z poszczególnych źródeł. Jako przedmiot opodatkowania wymienia ustawa w art. 3 różne źródła dochodu, ale w art. 7 wymienia szereg wpływów, których nie uważa za źródła dochodu (spadki, legaty, darowizny, posagi itd.), dodając ogólną zasadę, że nie są nimi w ogóle przychody, które stanowią zwiększenie lub zwrot majątku, lecz nie stanowią dochodu. Konsekwentnie tylko takie wydatki mogą być potrącone od dochodu, które mają związek gospodarczy z analogicznymi źródłami dochodu w danym okresie gospodarczym. Z tego powodu także straty gospodarcze tylko wtedy mogą być uwzględnione i od innych przychodów czystych odpisane, jeżeli nie znajdą pokrycia w przychodach z tego samego źródła. Ustawa pozwala odliczać (art. 10) odsetki od długów oraz spłatę rent i innych ciężarów tylko o tyle, o ile ciążą na źródłach dochodu podlegających podatkowi i pozostają w związku

---

[1] Por. OPA 523/34, 1006/35, 2026/37, 2426/38.

gospodarczym z tymi źródłami. Jeżeli więc np. właściciel majątku ziemskiego przegra w karty większą sumę i zaciągnie pożyczkę dla jej spłaty, chociażby ją na majątku zabezpieczył hipotecznie, nie mógłby w myśl ustawy potrącać od swego dochodu odsetek od tej pożyczki, ponieważ pożyczka taka nie pozostawałaby w związku gospodarczym z źródłami dochodu. Jeżeli jednak właściciel zaciągnie taką pożyczkę na zakupno majątku, na melioracje, na pokrycie strat poniesionych z powodu klęsk elementarnych, może słusznie żądać odliczenia odsetek od takiej pożyczki od przychodu z majątku, ewentualnie od sumy czystych przychodów. Wobec tych postanowień ustawy są możliwe wypadki opodatkowania podatkiem dochodowym ludzi, którzy nie mają faktycznie żadnego dochodu wskutek strat poniesionych poza obrębem podatkowych źródeł dochodu, np. wskutek przegranej w karty lub na giełdzie, wskutek zwrotu długu, wypłaty legatu lub posagu, uiszczenia znacznej kary pieniężnej.

Stanisław Głąbiński

2426.

PODATEK DOCHODOWY.

Strata na udziale w spółdzielni[1].

Strata na udziale w spółdzielni nie podlega potrąceniu.

Wyrok NTA z 16 października 1936 l. rej. 10.500/34 w sprawie Zygmunta Peleca przeciw Komisji Odwoławczej w Poznaniu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1933.

Zaskarżonym orzeczeniem władza pozwana, idąc za władzą I instancji, utrzymała m. i. w mocy doliczenie do zysku bilansowego skarżącego... kwoty 300 zł, ponieważ strata 300 zł na spółdzielni nie ma związku ze źródłem dochodu....

NTA rozważył co następuje:

Zarzut, dotyczący obrazy art. 6 i art. 8 p. 6 ustawy w odniesieniu do kwoty 300 zł, stanowiącej pokrycie części straty w związku z posiadanym przez skarżącego udziałem, jest nieuzasadniony. Zgodnie bowiem z ustaloną judykaturą NTA, uskutecznione w bilansie, choćby prawidłowo, odpisy na straty w obcym przedsiębiorstwie winny być doliczane do zysku bilansowego, wobec przepisu art. 8 p. 6 ustawy (l. rej. 4547/28[2]). Ta okoliczność, że w konkretnym wypadku obce przedsiębiorstwo, do którego skarżący wstąpił w charakterze udziałowca, było spółdzielnią, ma-

---

[1] Por. OPA 387/33, 523/34, 1006/35, 2425/38.

[2] Zb. wyr. nr 1583.

jącą ułatwiać skarżącemu eksport ziemiopłodów, istoty rzeczy nie może zmienić, bowiem przystąpienie do udziału w każdym odrębnym przedsiębiorstwie ma na celu osiągnięcie tej czy innej korzyści. Okoliczność, że pobudką do nabycia udziału była możność zbywania przez spółdzielnię produktów na eksport, potwierdza właśnie charakter spółdzielni jako obcego, w znaczeniu odrębności, przedsiębiorstwa, obliczonego na zysk....

2427.

PODATEK DOCHODOWY.

Wydatki na ulepszenie źródła dochodu[1]. — Koszty regulacji rzeki przepływającej przez teren objęty eksploatacją górniczą płatnika.

Samo zwiększenie wartości użytkowej źródła dochodu, umożliwienie wydajniejszej jego eksploatacji i zabezpieczenie przed niebezpieczeństwem, grożącym w razie rozszerzenia eksploatacji, stanowi ulepszenie źródła dochodu bez względu na to, czy powstałe przy tym urządzenia i obiekty stanowią zwiększenie substancji majątkowej płatnika.

Wyrok NTA z 5 maja 1937 l. rej. 7326/34 w sprawie firmy: Towarzystwo Górniczo-Przemysłowe „Saturn" Sp. Akc. w Sosnowcu przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1930.

Przedmiotem sporu jest doliczenie przez władzę pozwaną do zysków bilansowych skarżącej w celu wymiaru podatku dochodowego na r. 1930 kwoty 140.000 zł, wydanej przez nią na regulację rzeki Brynicy, przepływającej przez teren objęty eksploatacją górniczą skarżącej. Skarga zarzuca wadliwość postępowania oraz obrazę przepisów ustawy o podatku dochodowym, stając na stanowisku, że koszty tej regulacji były kosztami zabezpieczenia dochodu, potrącalnymi w myśl art. 6 ustawy.

NTA rozważył co następuje:

W odwołaniu skarżąca domagała się uznania spornego wydatku za potrącalny koszt z tego powodu, że „koszty regulacji rzeki Brynicy są typowymi kosztami zachowania i zabezpieczenia źródła dochodu", podnosząc zarazem, że przeprowadzenie regulacji było konieczne „dla umożliwienia odbudowy pokładów węgla, zalegających pod doliną rzeki oraz zabezpieczenia robót górniczych kopalni Saturn przed katastrofą ewentualnego

---

[1] Por. OPA 1/32, 503/33, 833/34, 955/35, 976/35, 1010/35, 1104/35, 1222/35, 1224/35, 1283/35, 1558/36, 1560/36, 1561/36, 1819/37, 2428/38—2432/38.

przerwania się wód i zatopienia kopalni". Biegli orzekli, że koszty regulacji rzeki Brynicy uznają „za zabezpieczenie źródła dochodu, ponieważ przeprowadzone to zostało na żądanie władz górniczych w celu zabezpieczenia przed możliwością raptownego przerwania się wód rzeki w płaszczyźnie uskoku i spowodowania katastrofy zatopienia ludzi i kopalni", podnosząc dalej, że nieuregulowanie rzeki wywołałoby zwiększenie przypływu wody na kopalni, co z kolei wywołałoby konieczność ustawienia nowych pomp i zwiększyłoby wydatki na odwadnianie, stanowiące część kosztów ruchu — oraz konkludując, że wydatek ten nie przyczynił się do zwiększenia substancji majątkowej.

Otóż treść tej opinii na tle zarzutów odwołania pokrywa się z przesłankami, przyjętymi przez władzę za podstawę do wysnucia wniosku, że dany wydatek należy do kategorii wydatków na powiększenie i ulepszenie źródła dochodu. Niewątpliwie „zabezpieczenie źródła dochodu", o jakim mówią biegli, stanowi ulepszenie tegoż źródła; tak samo zapobieżenie konieczności poniesienia wydatków na zainwestowanie nowych pomp oraz konieczności powiększenia następnie kosztów eksploatacji należy niewątpliwie do tej samej kategorii. Brak zwiększenia substancji majątkowej nie ma wpływu na zaliczenie wydatku do grupy wydatków niepotrącalnych w myśl art. 8 p. 1 ustawy, ulepszenie bowiem źródła dochodu nie musi być połączone z jego powiększeniem ani też nie musi się wyrażać w powstaniu nowego lub powiększeniu istniejącego składnika majątku podatnika. Samo zwiększenie wartości użytkowej, umożliwienie wydajniejszej eksploatacji, zabezpieczenie przed niebezpieczeństwem grożącym w razie rozszerzenia eksploatacji bez wykonania poprzednio urządzeń zabezpieczających — stanowi ulepszenie źródła dochodu bez względu na to, czy powstałe przy tym urządzenia i obiekty stanowią zwiększenie substancji majątkowej podatnika, czy też nie....

Wyrok powyższy odpowiada stałej judykaturze NTA w przedmiocie bliżej w ustawie niesprecyzowanego pojęcia kosztów zachowania i zabezpieczenia przychodów. Zasada prawna, którą przyjął NTA, była już wprawdzie przedmiotem wyczerpujących glos na łamach OPA, ogłoszonych przez prof. Krzyżanowskiego, Rybarskiego i Czumę, ze względu jednak na krytyczny charakter tych glos sprawę nadal uważać należy za sporną i dlatego zasługującą na dodatkowe rozważenie — tym bardziej, iż stosowane dotychczas przeciwstawianie wydatków eksploatacyjnych wydatkom inwestycyjnym, tj. z jednej strony kosztów, służących do osiągnięcia dochodu, a z drugiej strony wydatków związanych z utworzeniem lub zorganizowaniem nowego albo powiększeniem lub ulepszeniem istniejącego źródła dochodowego — zawodzi obecnie jako zbyt schematyczne.

Stało się to w następstwie zmian, jakim uległa ustawa o podatku dochodowym (dekret z 22 listopada 1935 poz. 518 Dz. Ust.), oraz z uwagi na rozwój orzecznictwa. Dlatego też obecnie należy raczej posługiwać się w zakresie przedmiotów zużywalnych podziałem na wydatki jednorazowo potrącalne z podstawy wymiaru podatku na dany rok oraz na wydatki, których potrącanie odbywać się winno stopniowo, tj. w trybie

wieloletnich odpisań amortyzacyjnych. Podział ten ma znaczenie dla określenia corocznych podstaw wymiaru, natomiast pod względem ekonomicznym zarówno wydatki w ścisłym tego słowa znaczeniu eksploatacyjne jak i tzw. inwestycyjne stanowią w ostatecznym efekcie gospodarczym koszty osiągnięcia dochodu. Różnią się one tylko tym, iż wydatek poczyniony np. na nabycie maszyny jest w rzeczywistości z góry wyłożonym kosztem uzyskania dochodu na przestrzeni tych lat, w ciągu których nabyta maszyna będzie używana w przedsiębiorstwie.

Celem zapewnienia płatnikom możliwości wcześniejszego potrącania owych z góry wykładanych kosztów, ustawa o podatku dochodowym w wyniku przeprowadzonych w niej zmian zalicza obecnie do rzędu jednorazowo potrącalnych wydatków, zrównanych z bieżącymi kosztami ruchu, również i znaczną ilość wydatków, w bezsporny sposób służących ulepszeniu i powiększeniu źródła dochodowego. W myśl bowiem art. 6 ust. 2 ustawy płatnicy, prowadzący prawidłowe księgi, jednorazowo mogą odpisać całkowitą wartość przedmiotów inwestycyjnych, których zwykły okres zużycia nie przekracza 5 lat. Do jednorazowo potrącalnych wydatków należą również koszty zamiany zużytych składników inwentarzowych, nie podlegających amortyzacji, co dotyczy np. zwierząt żywych (wyrok NTA z 4 czerwca 1934 l. rej. 7621/30, OPA 2420/38), oraz wydatki na zastąpienie istniejących urządzeń produkcyjnych i instalacyjnych nowymi w tej ich części, która w okresie wymiany przewyższa ich wówczas już zamortyzowaną część wartości (wyrok NTA z 18 maja 1932 l. rej 6896/29, OPA 1/32).

Jakkolwiek prawo potrącania ostatnio wspomnianych wydatków uwarunkowane jest okolicznością, aby powodem wymiany było takie zużycie w grę wchodzących urządzeń, iż dalsze ich używanie grozi pogorszeniem źródła dochodu (wyrok NTA z 29 stycznia 1936 l. rej. 9936/32, OPA 1561/36), faktem jest, iż na równi z tzw. wydatkami eksploatacyjnymi potrącalnych jest szereg wydatków, powodujących zmiany w *elementach substancji majątkowej*, stanowiącej tzw. *źródło dochodu*. Z tego też powodu również pojęcia kosztów zachowania i zabezpieczenia przychodów nie można interpretować w taki sposób, aby jako kryterium kwalifikacyjne traktowano wyłącznie okoliczność, czy związane są one ze źródłem dochodu czy też ściśle ograniczają się tylko do dziedziny przychodów. Potwierdzeniem tego poglądu może być fakt, iż całkowicie uchylony został § 19 rozp. wykon. do ustawy o podatku dochodowym w pierwotnym jego brzmieniu, który starał się właśnie w postaci ogólnej reguły określić, jakie wydatki traktować należy jako tzw. eksploatacyjne, jakie zaś zaliczyć do rzędu służących do powiększenia lub ulepszenia źródła dochodu w rozumieniu art. 8 p. 1 ustawy.

Rozwój orzecznictwa NTA poszedł w kierunku, jeszcze silniej uwypuklającym tezę, iż w rzeczywistości w grę wchodzi zabezpieczenie nie tylko przychodu, lecz i samego źródła jako czynnika, zapewniającego dochód. Wyrazem tego poglądu prawnego jest wyrok z 4 lutego 1938 OPA 2430/38. Taką interpretację przepisów ustawowych uznać należy za słuszną również i ze stanowiska ekonomicznego, gdyż nie ma możliwości zabezpieczenia przychodów, jeśli nie utrzymuje się samego źródła dochodu w stanie zdatnym do normalnego użytku, a tym samym do zapewniania owych przychodów, wzgl. gdy nie przywraca się owego źródła do stanu pierwotnego, jeżeli uległo ono pogorszeniu wskutek upływu czasu.

Mimo przytoczonej zmiany ustawy o podatku dochodowym, przy ocenie, jakie koszty zachowania i zabezpieczenia dochodu są jednorazowo potrącalne (art. 6 ust. 1 ustawy), należy oczywiście liczyć się z nadal obowiązującym negatywnym kryterium z art. 8 p. 1, iż nie mogą być potrącone wydatki na „powiększenie lub ulepszenie źródła dochodu". Wyłania się jednak kwestia, co rozumieć należy pod pojęciem

ulepszenia źródła dochodu jako zmiany, która nie ujawnia się w postaci wzrostu aktywów, gdyż w tym ostatnim wypadku zagadnienie traci cechy sporne i w grę wchodzi drugi ze stanów faktycznych, określonych w art. 8 p. 1, tj. powiększenie źródła dochodu.

NTA w orzecznictwie swoim zajmuje stanowisko, iż wydatkiem na zachowanie lub zabezpieczenie dochodu jest wydatek, jakiego wymaga dane źródło dochodu do „swego niemniej niż przedtem sprawnego funkcjonowania i dawania przychodu, tzn. do zapobieżenia jego pogorszeniu" (wyrok z 25 listopada 1933 l. rej. 2346/33, OPA 503/33). Wyłania się pytanie, jak zakwalifikować należy wydatek, wykraczający poza tę granicę, tj. jak potraktować należy fakt, iż wydatek wprawdzie jest nieodzownie potrzebny do zachowania sprawności źródła na dotychczasowym poziomie, lecz równocześnie rodzaj koniecznego w tym celu zabezpieczenia posiada taki wpływ na źródło dochodu, iż powoduje jego częściowe bodaj polepszenie w stosunku do stanu poprzedniego.

Wyrok NTA z 27 października 1937 OPA 2428/38 stwierdza, iż konsekwencja wtórna, jaką jest polepszenie samego źródła dochodu, nie przesądza jeszcze w sensie negatywnym sprawy potrącalności całego wydatku, jeśli konieczne było zabezpieczenie źródła, np. w konkretnym wypadku w postaci zastąpienia dawnego zniszczonego parkanu nowym.

Jasno przedstawia się sprawa w wypadku, gdy w grę wchodzą nakłady przy pomocy przedmiotów, zużywających się w okresie nie przekraczającym 5 lat, wówczas bowiem płatnik wydatki owe może jednorazowo potrącić i odpisać na równi z innymi kosztami eksploatacyjnymi.

Natomiast otwarta i sporna jest kwestia, gdzie kończą się potrącalne koszty zachowania i zabezpieczenia przychodu, a gdzie zaczynają się wydatki, które w myśl art. 8 p. 1 ustawy o podatku dochodowym nie są potrącalne. Jeśli w grę wchodzi np. zamiana zużytych kafli i drzwiczek w piecach, ram okiennych, podłóg, rur wodociągowych i kanalizacyjnych itp. lub przytoczona powyżej sprawa zamiany starego parkanu na nowy, sprawa jest na ogół prosta, natomiast zagadnienie komplikuje się, gdy mechaniczne przywrócenie do pierwotnego stanu bynajmniej nie może zabezpieczyć źródła dochodu przed obniżeniem się jego wydajności poniżej poprzedniego poziomu.

Należy bowiem pamiętać, iż przyczyny, zagrażające zachowaniu przychodów, są tak różnorodne, jak sposoby zapobieżenia grożącym stąd skutkom. Tak np. aby źródło nie uległo pogorszeniu i mogło funkcjonować w niemniej sprawny sposób niż przedtem, siłą rzeczy w licznych wypadkach w ogóle nie mogą wystarczyć jakiekolwiek poczynania konserwacyjne, mieszczące się w granicach omawianego pojęcia kosztów zachowania i zabezpieczenia przychodów, lecz konieczne są specjalne nakłady o niewątpliwym charakterze inwestycyjnym lub modernizacyjnym, równocześnie polepszającym i zwiększającym źródło dochodu. Dotyczy to np. tych wszystkich wypadków, gdy wskutek przedwczesnej tj. gospodarczej deprecjacji technicznie skądinąd jeszcze niezużytych maszyn danemu przedsiębiorstwu grozi zagłada jego sprawności konkurencyjnej, jeśli nie zainstaluje ono nowszych i dlatego taniej produkujących urządzeń. Przepisy ustawy o podatku dochodowym oraz orzecznictwo o tyle łagodzą sytuację płatnika, iż uprawniony jest on odpisać na straty niezamortyzowaną wartość urządzeń zastąpionych nowymi wzgl. tę część niezamortyzowanej ich wartości, która nadal figuruje jako niepokryta, chociaż samo urządzenie uległo spieniężeniu, co zmniejszyło rozmiary straty.

Wyrok NTA z 26 stycznia 1938 OPA 2429/38 w przedmiocie odpisania na straty niezamortyzowanej wartości drewnianego magazynu cukrowni, zastąpionego na żądanie władz budynkiem murowanym, jest właśnie potwierdzeniem stałej judykatury

NTA w tej materii. Natomiast specjalnie spornego zagadnienia dotyczy sprawa, która stanowiła przedmiot ogłoszonego wyżej wyroku NTA z 5 maja 1937. Chodzi tam o zakwalifikowanie kosztów regulacji rzeki, przepływającej przez teren objęty eksploatacją górniczą. Przystępując do oceny owego wyroku, podnieść wypada, iż czynnikiem sprawiającym, że źródło dochodu uległo pogorszeniu, zmniejszającemu jego dotychczasową sprawność, mogą być obok upływu czasu wzgl. postępu technicznego również i okoliczności natury fizycznej, posiadające równocześnie charakter czynników przypadkowych. W związku z tym uznać należy istnienie specjalnej kategorii nakładów, które powodują faktyczne polepszenie w stosunku do stanu poprzedniego, lecz jest to tylko konsekwencją faktu, iż w nieodzowny sposób zabezpieczają one możliwość dalszej działalności eksploatacyjnej, która w przeciwnym wypadku okazałaby się niemożliwa lub stale byłaby zagrożona w sposób, wykraczający przeciwko elementarnym zasadom racjonalnej gospodarki, zwyczajowo przyjętej dla danego rodzaju przedsiębiorstw. (Sądzę, że można tu w drodze analogii powołać się na zapatrywanie, które NTA wyraził w wyroku z 10 października 1934 l. rej. 4467/31 co do wydatków na zainstalowanie reklamy świetlnej, mianowicie że tylko w razie przekroczenia granic, przyjętych w przedsiębiorstwach tego rodzaju jak przedsiębiorstwo płatnika, tj. „w razie wykonania nowych urządzeń w sposób kosztowniejszy, niż to jest przyjęte według zwyczajów kupieckich i handlowych dla tego rodzaju przedsiębiorstw, mogłaby nadwyżka być uznana za koszt inwestycyjny"). Do kategorii owych wydatków należy właśnie zaliczyć koszty, przytoczone w omawianym wyroku z 5 maja 1937 na regulację rzeki, przepływającej przez dolinę w rejonie, w którym płatnik eksploatował kopalnię w warunkach szczególnie niebezpiecznych, gdyż w razie nieuregulowania rzeki groziło niebezpieczeństwo przerwania się wód i całkowitego zatopienia kopalni.

Z danych faktycznych, dotyczących konkretnej sprawy, wynika, że regulacja rzeki podjęta została na żądanie władz, z drugiej strony zaś w myśl opinii i ustaleń biegłych było to konieczne, aby źródło dochodu tj. kopalnię w ogóle utrzymać w stanie zdatnym do normalnego użytku, a więc do przynoszenia dochodu jako też do zadośćuczynienia elementarnym wymogom bezpieczeństwa. NTA w przytoczonym wyroku zajął jednak stanowisko odmienne uważając, iż m. i. zabezpieczenie kopalni przed niebezpieczeństwem, grożącym w razie rozszerzenia eksploatacji bez wykonania poprzednio urządzeń zabezpieczających, samo przez się już stanowi ulepszenie źródła dochodu, co wydatkom poniesionym na regulację rzeki odbiera właśnie charakter potrącalnych.

Z poglądem tym nie można się zgodzić chociażby w imię judykatury NTA, gdyż sam fakt, iż w sposób wtórny nastąpiło ulepszenie źródła dochodu, nie przeczy twierdzeniu, że w grę wchodziło nieodzowne zabezpieczenie przychodu przeprowadzone w taki sposób, aby źródło dochodu w ogóle dalej zdolne było do użytku normalnego i to zarówno w rozumieniu gospodarczo-eksploatacyjnym jako też przepisów prawa górniczego. Okoliczność zaś, iż płatnik wskutek dostosowania się do zarządzenia władzy górniczej uniknął z drugiej strony konieczności ustawienia nowych pomp oraz zwiększonych w związku z tym kosztów ruchu, powodowanych wydatkami na stałe odwadnianie kopalni, nie może stanowić o niepotrącalności kosztów regulacji rzeki, gdyż w myśl zarządzeń władz górniczych oraz ustaleń biegłych właśnie ten sposób, tj. regulacja, a nie ustawienie pomp itp. uznano za jedyne i właściwe zabezpieczenie możliwości dalszego eksploatowania kopalni. Z drugiej strony, w wyroku nie przytoczono także, aby władze wymiarowe wbrew opinii biegłych zdołały wykazać, iż w grę wchodzi dowolne uznanie płatnika, który umyślnie w celu zapewnienia sobie korzystniejszej sytuacji podatkowej przeprowadził regulację rzeki, cho-

ciaż mógł nadal eksploatować kopalnię bez podobnego kapitalnego zabezpieczenia źródła dochodu i jego sprawności produkcyjnej.

Ujmując sprawę ogólnie, należy zatem uznać, iż wobec niemożliwości ograniczenia kosztów zachowania i zabezpieczenia przychodów tylko do wąskiego odcinka wydatków natury tzw. eksploatacyjnej, za potrącalne uznać należy również i takie wydatki, które, nie zwiększając wartości źródła dochodu, zabezpieczają zachowanie jego sprawności, chociażby w sposób nieunikniony powodowało to częściową poprawę warunków eksploatacyjnych, lecz tylko w takich granicach, iż gdyby poprawa owa nie została przeprowadzona — osiąganie i zachowanie przychodów w ogóle byłoby bezspornie zagrożone (dotyczy to np. wspomnianej wyżej kopalni). Nie można jednak w tej mierze ustalić sztywnych i jednolitych reguł, wobec czego potrącalność wydatków kwalifikować należy w zależności od stanu faktycznego każdego poszczególnego wypadku. Ze względu na fiskalne cele ustawy o podatku dochodowym jako też wynikający stąd interes Skarbu podnieść należy, iż niezachowanie źródeł dochodu na dotychczasowym poziomie ich sprawności uszczupla przychody albo też kosztem zmniejszenia dochodu i podstawy wymiaru podatku w sposób nadmierny zwiększyć musi rozmiary niecelowych wydatków eksploatacyjnych, wynikających z faktu, iż w granicach koniecznej potrzeby nie zapobieżono pogorszeniu się źródła dochodu. Mylny byłby dlatego pogląd, że w interesie Skarbu leży taka konstrukcja przepisów ustawy o podatku dochodowym, aby wielkiemu ścieśnieniu ulegała dopuszczalność potrąceń z tytułu wydatków, służących zabezpieczeniu przychodów i źródeł dochodu, które w sumie składają się na zbiorowy potencjał gospodarczy Państwa.

Ponieważ przepisy o potrącalności kosztów zachowania i zabezpieczenia przychodów, zawarte w naszej ustawie o podatku dochodowym, pokrywają się z przepisami poprzedniej ustawy pruskiej, warto wreszcie wskazać, iż interpretacja pojęcia owych kosztów w judykaturze niemieckiej przeszła pewną ewolucję. Początkowo kierowała się judykatura zasadami interpretacyjnymi nieomal identycznymi z tymi, które znajdujemy w orzecznictwie naszego NTA z lat ubiegłych. Stopniowo jednak zwyciężył pogląd, iż tylko takie wydatki uważać można za ulepszenie źródła dochodu, które według pojęć przyjętych w obrocie w istotniejszy sposób i na dalszą metę rzeczywiście polepszają źródła dochodu ponad normę, jaką wykazywały one poprzednio. Tak np. na szerszą skalę uznawać poczęto m. i. potrącalność wydatków na remonty domów celem doprowadzenia ich do odpowiadającego ich przeznaczeniu stanu używalności. Nastąpiło to w uznaniu faktu, iż poczynione nakłady nie zawsze stanowią istotne i trwalsze ulepszenie domów, gdyż przy wyprowadzeniu się lokatorów i wynajmie mieszkań nowym osobom niejednokrotnie trzeba dostosować się do ich życzeń i w tym celu usunąć nawet pierwotne adaptacje (Strutz, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 1927, t. I, str. 917). Wyrok OPA 2430/38 świadczy, iż także orzecznictwo NTA idzie w kierunku silniejszego zaakcentowania zasadności wyłączenia spod pojęcia wydatków inwestycyjnych kosztów renowacji i utrzymania źródła dochodu w stanie zdatnym do normalnego użytku. Pojęcie zaś owego normalnego użytku interpretować należy nie tylko pod prywatnoprawnym kątem widzenia, lecz i przy uwzględnieniu wymogów i wynikających stąd nakazów natury publicznej, a więc o ile idzie np. o sprawy nieruchomości — przy liczeniu się m. i. z art. 377 prawa budowlanego. Wiadomo, iż właśnie na zasadzie tych przepisów zażądano od licznych płatników, aby odnowili swoje nieruchomości wzgl. istniejące w nich zniszczone lub nieodpowiednie urządzenia, np. parkany zastąpili nowymi.

Dr Herbert Sand

2428.

PODATEK DOCHODOWY.

Wydatek na zastąpienie drewnianego parkanu murowanym[1].

Zastąpienie drewnianego parkanu murowanym stanowi ulepszenie źródła dochodu; wydatek na ten cel jest częściowo potrącalny, jeżeli dawny parkan ze względu na swój stan wymagał zastąpienia go nowym.

Wyrok NTA z 27 października 1937 l. rej. 2197/36 w sprawie ks. Jana Szymańskiego przeciw Komisji Odwoławczej w Poznaniu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1932.

Między skarżącym ks. proboszczem parafii w Słupach a władzą pozwaną toczy się spór natury prawnej, czy wydatkowana przez skarżącego kwota 3.326,75 zł na wybudowanie nowego parkanu murowanego na miejsce zniszczonego sztachetowego podlega potrąceniu z przychodów, czy też jest to wydatek inwestycyjny, a więc niepotrącalny, jak to przyjęła władza pozwana.

Skarżący uzasadnia swe żądanie co do uznania wydatku quaestionis za potrącalny tą okolicznością, że nie jest właścicielem nieruchomości lecz tylko użytkownikiem, nie może więc koszt postawienia parkanu, którego dokonał, obciążać jego, zwłaszcza że dokonane zostało ono na żądanie władzy przełożonej skarżącego.

NTA rozważył co następuje:

Okoliczność, czy postawienie nowego parkanu nastąpiło na żądanie władzy przełożonej skarżącego jako proboszcza, czy z własnej inicjatywy, uznał NTA za nie mającą istotnego znaczenia w niniejszym sporze.

Fakt, że postawiony został nowy parkan murowany na miejsce walącego się sztachetowego, jak wynika z akt sprawy, jest poza sporem, tak iż okoliczność, iż nastąpiło ulepszenie źródła dochodu, w konsekwencji również pozostaje poza sporem. Dalszym argumentem skargi jest to, że skoro skarżący nie jest właścicielem lecz tylko użytkownikiem, to wydatek jego tym samym nie może być uważany za inwestycyjny lecz za porządkowy, eksploatacyjny, a zatem potrącalny z przychodów.

Otóż stanowisko to uznał NTA w tym ujęciu za nietrafne. Zgodnie bowiem z postanowieniami ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.) i w myśl stałej judykatury NTA okoliczność, że podatnik dokonał wydatku o charakterze inwestycyjnym w odniesieniu do źródła dochodu nie własnego lecz dzierżawionego czy też użytkowanego, mogłaby mieć

---

[1] Por. OPA 2427/38, 2429/38—2432/38.

znaczenie jedynie co do odliczenia amortyzacji takiego wydatku u użytkownika zamiast u właściciela, jednakże nie może wpływać na istotę rzeczy, tj. nie może zmieniać charakteru wydatku. Wydatek inwestycyjny nie może więc przeistoczyć się w wydatek eksploatacyjny, potrącalny na zasadzie art. 6 ustawy o podatku dochodowym.

Dokonany tedy wydatek zasadnie został zakwestionowany jako inwestycyjny (polepszenie źródła dochodu przez zamianę parkanu drewnianego starego na murowany) i brak wszelkich podstaw do odliczenia odnośnego wydatku w całości od przychodów skarżącego. Atoli z akt sprawy wynika, że parkan drewniany walił się i wymagał zastąpienia go nowym, a poniesiony na to wydatek podlegałby, zgodnie ze stałą judykaturą NTA, potrąceniu. Zarzut przeto skargi w tych zacieśnionych granicach jest trafny.

Gdy więc władza pozwana pod tym kątem widzenia nie rozprawiła się z żądaniem odwołania, należało zaskarżone orzeczenie uchylić....

Glosa dra Herberta Sanda — przy orzeczeniu bezpośrednio poprzedzającym.

2429.

PODATEK DOCHODOWY.

Wydatek na zastąpienie drewnianego magazynu cukrowni murowanym[1].

Odpisana na straty niezamortyzowana wartość drewnianego magazynu cukrowni, zastąpionego na żądanie władz budynkiem murowanym, jest potrącalna; tak samo odpowiednia część kosztów zastąpienia drewnianego stropu żelaznym.

Wyrok NTA z 26 stycznia 1938 l. rej. 10.528/34 w sprawie Cukrowni Świecie Sp. z ogr. odp. w Świeciu przeciw Komisji Odwoławczej w Grudziądzu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1933.

Zaskarżonym orzeczeniem władza pozwana doliczyła do zysku bilansowego skarżącej m. i. następujące kwoty: 21.597,36 zł odpisane na stratę przy zamianie magazynu drewnianego na murowany... i 17.073,80 zł poniesionych kosztów zamiany stropu drewnianego na żelazny. Doliczenie powyższych kwot władza uzasadniła m. i. przepisami art. 6, 8, 21 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.)....

---

[1] Por. OPA 2427/38, 2428/38, 2430/38—2432/38.

NTA rozważył co następuje:

Co do odpisanej na straty kwoty 21.597,36 zł, stanowiącej niezamortyzowaną wartość drewnianego magazynu zastąpionego na żądanie władz nowym budynkiem murowanym, to jakkolwiek oczywiście ten nowy murowany magazyn stanowi ulepszenie źródła dochodu, to jednak poniesiona skutkiem zburzenia budynku starego, nie całkowicie zamortyzowanego, strata w myśl stałej judykatury NTA jest potrącalna (art. 6 ustawy o podatku dochodowym). To samo dotyczy odpowiedniej części kwoty 17.073,80 zł wydatkowanej na zastąpienie drewnianego stropu żelaznym (por. wyrok NTA z 7 grudnia 1931 l. rej. 6400/29, Zb. wyr. nr 511 S)....

Glosa dra Herberta Sanda — przy orzeczeniu 2427/38.

2430.

PODATEK DOCHODOWY.

Wydatki na roboty „renowacyjne"[1].

Wydatki na utrzymanie źródła dochodu w stanie zdatnym do normalnego użytku a więc do przynoszenia dochodu, względnie na przywrócenie go do stanu pierwotnego, który uległ pogorszeniu wskutek upływu czasu, stanowią potrącalne koszty.

Wyrok NTA z 4 lutego 1938 l. rej. 4578/36 w sprawie Jana Holleczka przeciw Komisji Odwoławczej w Katowicach w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1931.

...Na wystosowane do skarżącego wezwanie z 17 lutego 1936, które zawierało zakwalifikowanie wydatków w kwotach 2.213,10 zł (urządzenie instalacji elektrycznej), 715,40 zł (rachunek Schwidewskiego), 4.300 zł (roboty sztukatorskie), i 1.600 zł (rachunek Grünfelda) jako nie mających charakteru kosztów osiągnięcia dochodu, odpowiedział skarżący, że wydatki te dotyczą robót renowacyjnych, nie mających charakteru inwestycyjnego, i poparł swe wyjaśnienia poświadczeniem Urzędu policji budowlanej m. Katowic, stwierdzającym, że dokonane roboty dotyczyły usunięcia (na żądanie tej władzy) luźnej sztukaterii gipsowej w klatce schodowej, odrestaurowania tak tej klatki schodowej, jak też i klatek schodowych w dwu domach bocznych, roboty zaś około instalacji elektrycznej były

[1] Por. OPA 2427/38—2429/38, 2431/38, 2432/38.

związane z odrestaurowaniem klatki schodowej, w szczególności z usunięciem i naprawą sztukaterii gipsowej.

Władza pozwana zaskarżonym obecnie orzeczeniem nie uwzględniła zawartego w odwołaniu żądania potrącenia powyższych wydatków, uznając je za inwestycyjne, wzgl. nie związane z osiągnięciem dochodu....

NTA rozważył co następuje:

...O ile chodzi o prawną kwalifikację wydatków na odnowienie klatki schodowej i złączoną z tym odnowieniem przeróbkę instalacji elektrycznej, jak również na odnowienie klatek schodowych bocznych i na zakup pokostu (rachunek Schwidewskiego), to władza pozwana niczym nie uzasadnia swego poglądu, iż są to wydatki inwestycyjne względnie nie związane z osiągnięciem dochodu. Z charakteru wydatków, o które tu chodzi, wynika, że są to wydatki na utrzymanie źródła dochodu w stanie zdatnym do normalnego użytku a więc do przynoszenia dochodu, względnie na przywrócenie go do stanu pierwotnego, który uległ pogorszeniu wskutek upływu czasu. Nie ma natomiast w tych wydatkach elementu polepszenia, wzgl. powiększenia źródła dochodu, zatem zastosowanie do nich przepisów art. 8 ustawy o podatku dochodowym jest nietrafne. Również uzasadnienie decyzji, że „z przedłożonego dowodu nie wynika, że wydatek 1.600 zł był związany z osiągnięciem dochodu“, nie jest trafne, przedłożony bowiem przez skarżącego dowód stwierdza, że wydatek ten dotyczy rachunku „za wykonane prace murarskie i ciesielskie przy reperacji domu frontowego, 2 domów bocznych i domu tylnego“ — a więc związany był z zachowaniem i zabezpieczeniem dochodu, co ustawa stawia na równi z osiągnięciem dochodu (art. 6).

Skoro więc władza przy ustaleniu dochodu, podlegającego opodatkowaniu, mylnie oceniła sporne wydatki, należało zaskarżone orzeczenie uchylić z powodu wadliwego postępowania....

Glosa dra Herberta Sanda — przy orzeczeniu 2427/38.

2431.

PODATEK DOCHODOWY.

Koszty przeróbki urządzeń, związanej z dokonanymi inwestycjami[1].

Koszty przeróbki pewnego urządzenia, związanej organicznie z przeprowadzoną elektryfikacją przedsiębiorstwa przemysłowego, są niepotrą-

[1] Por. OPA 524/34, 2432/38.

calne w myśl art. 8 p. 1 ustawy o podatku dochodowym także w tym przypadku, kiedy wspomniana przeróbka sama nie stanowi ulepszenia ani powiększenia źródła dochodu.

Wyrok NTA z 26 lutego 1935 l. rej. 832/31 i 833/31 w sprawie Sp. Akc. „Cukrownia Tuczno“ w Tucznie przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na lata 1928 i 1929.

... Ministerstwo Skarbu w zaskarżonych orzeczeniach uznało za wydatki inwestycyjne z art. 8 p. 1 ustawy o podatku dochodowym ... kwotę 7.510 zł. wydaną na przerobienie wirówek z napędu transmisyjnego na elektryczny....

Otóż kwalifikacja podatkowa wydatków na przerobienie wirówek, zastosowana przez władzę, musi być uznana za trafną. Okoliczność, na którą kładzie nacisk skarżąca, mianowicie, iż przeróbka ta sama nie stanowi ulepszenia ani powiększenia przedsiębiorstwa, jest nieistotna, skoro jest niesporne, iż jest ona organicznie związana z przeprowadzoną pełną elektryfikacją cukrowni, tak, iż uznana być musi za część kosztów elektryfikacji i w konsekwencji podzielić z nią kwalifikację wydatku, jako z istoty swej skierowanego na techniczne udoskonalenie, a zatem ulepszenie źródła dochodu....

Wyrok powyższy daje wyraz niewątpliwie słusznej zasadzie, iż nie należy w zakresie klasyfikacji podatkowej wydatków zapoznawać jednorodnego ich charakteru, jeśli zatem przeróbka pewnego urządzenia organicznie związana jest z nakładami inwestycyjnymi, wydatek z tytułu owej przeróbki uznać należy w konsekwencji nie za rozchód eksploatacyjny, lecz za wydatek na ulepszenie samego źródła dochodu.

Uznając słuszność owej tezy, należy jednak podnieść, iż bynajmniej nie wynika z niej, aby płatnicy traktować mieli w księgach jako jednolite i grupowe zespoły i tym samym łącznie amortyzować składniki majątkowe, które stanowią odrębny element inwentarzowy, podlegający samodzielnej amortyzacji, chociaż łącznie składają się na zespoły urządzeń technicznych, stanowiących w danym przedsiębiorstwie organicznie użytkowaną całość. Im bardziej bowiem w granicach, uzasadnionych stosunkami faktycznymi, przestrzegana jest zasada wyodrębniania jako samoistnych składników poszczególnych elementów inwentarza, tym łatwiej o ocenę, jakie wydatki związane z zainstalowaniem urządzeń itp. potraktować należy jako eksploatacyjne i od razu potrącalne, jakie zaś winny być potrącane czyli amortyzowane dopiero w ciągu dłuższego okresu czasu wzgl. w ogóle nie nadają się do potrącenia nawet w trybie odpisań amortyzacyjnych.

Trwałość poszczególnych dóbr użytkowanych i tym samym źródeł dochodu jest pojęciem względnym i dlatego również przy ocenie kwestii, czy wydatek jest jednorazowo potrącalny czy nie, istotne znaczenie posiada moment natury faktycznej, a mianowicie: 1) czy dany przedmiot ulega zniszczeniu po jednorazowym akcie produkcji, 2) przed upływem roku tak, iż w ogóle niecelowe jest włączenie go do trwałych dóbr inwentarzowych (drobne narzędzia itp.), 3) użytkowany może być przez okres, nieprzekraczający 5 lat (art. 6 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym), 4) trwale

tj. przez większą ilość lat, która jest jednak ograniczona, wobec czego nieodzowna jest amortyzacja w wysokości takich odpisań, jakie odpowiadają stopniowi zużywania się urządzenia z roku na rok, 5) przez czas nieograniczony, teoretycznie równoznaczny z wiecznym czasem użytkowania (co dotyczyć ma np. torów kolejowych, według okólnika Ministerstwa Skarbu z 15 września 1936 L. D. V. 23736/2/36; pogląd ten uważać należy za sporny).

Chociaż zatem zgodnie z podanym wyżej wyrokiem uzna się, iż wydatek na przeróbkę pewnego urządzenia, organicznie związanego z określoną inwestycją, jak np. w konkretnej sprawie elektryfikacją, dzielić powinien kwalifikację wydatku podstawowego i tym samym uchodzić za wydatek na ulepszenie źródła dochodu, to jednak z podanych poprzednio przyczyn kwalifikacja ta sama przez się nie przesądza jeszcze kwestii, czy niedopuszczalna jest możliwość jego jednorazowego odpisania. Mimo organicznej łączności przeróbki z urządzeniem inwestycyjnym — potrącalności wydatku nic nie stoi na przeszkodzie, o ile w grę wchodzą np. przedmioty, których okres zużycia nie przekracza 5 lat.

Poza tym wskazać należy, iż ten sam wydatek może być różnie kwalifikowany w zależności od celu, któremu służy. Tak więc koszty regulacji rzeki, przepływającej przez teren objęty eksploatacją górniczą, w myśl wyroku OPA 2427/38 przekraczają pojęcie kosztów zwykłego zabezpieczenia przychodów, wobec czego zakwalifikowane zostały jako niepotrącalne. Jeśli jednak uzna się, iż np. tor kolejowy przy dokonywanej w miarę potrzeby wymianie szyn i podkładów oraz naprawie nasypów teoretycznie może być użytkowany przez czas nieograniczony, nie tracąc zupełnie na wartości, to wprawdzie nie mogą być doliczone do kosztów potrącalnych odpisania na amortyzację owego toru kolejowego, lecz za potrącalne muszą być uznane wszelkie koszty, poniesione celem utrzymania wartości i sprawności toru na dotychczasowym poziomie. Gdyby zatem nieuregulowanie rzeki groziło obniżeniem owej sprawności toru, to wydatek na jej regulację wypadałoby zakwalifikować jako potrącalny nakład, nieodzowny właśnie celem zapobieżenia, aby tor nie stracił na swej wartości i mógł być dalej w trwały sposób eksploatowany.

Z powyższego wynika zatem, iż dla wspomnianej oceny, czy wydatek potraktować należy jako koszt uzyskania dochodu jednorazowo potrącalny, czy też w ciągu szeregu lat, tj. na zasadzie cyklu corocznych odpisań amortyzacyjnych, przeprowadzanych aż do osiągnięcia kwoty równej pierwotnej cenie nabycia, w świetle zmodyfikowanych przepisów ustawy o podatku dochodowym istotnego znaczenia nabrała okoliczność natury techniczno-gospodarczej, a mianowicie przez jaki okres czasu w warunkach obecnych doświadczeń technicznych użytkować można poszczególne przedmioty majątkowe. Przejście ku takiemu sposobowi podatkowego traktowania wydatków odpowiada niewątpliwie zasadzie ułatwiania procesów inwestycyjnych i modernizacyjnych.

Dr Herbert Sand

2432.

PODATEK DOCHODOWY.

Wydatki wywołane dobudowaniem nowego obiektu fabrycznego[1].

Wszelkie wydatki, wywołane dobudowaniem nowego obiektu fabrycznego (jak wydatki na roboty przy murach działowych, na przeniesienie parkanu), mają charakter inwestycyjny i nie nadają się do potrącenia na zasadzie art. 6 ustawy o podatku dochodowym.

Wyrok NTA z 21 września 1938 l. rej. 1221/37 w sprawie Rudolfa Ochsnera przeciw Komisji Odwoławczej w Katowicach w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1935.

Władza wymiarowa doliczyła skarżącemu do zysku bilansowego kwotę 3.042,27 zł, wydatkowaną za różne roboty budowlane w realności fabrycznej skarżącego, jako wydatki inwestycyjne. Skarżący w odwołaniu, zarzucając wadliwość postępowania, domagał się uznania tych wydatków za eksploatacyjne i prosił o zbadanie w charakterze biegłego inż. Bogusława Klusaka na stwierdzenie okoliczności, że roboty dokonane na kwotę 3.042,27 zł (minus skonto) zostały przeprowadzone celem doprowadzenia źródła dochodu do stanu wydajności, wzgl. celem utrzymania ich w stanie zdatnym do użytku, i załączył pisemną opinię tegoż biegłego.

Władza pozwana, rozpatrzywszy zarzuty odwołania, nie uwzględniła go z tym uzasadnieniem, że kwota 3.042,27 zł, jako wydatkowana na ulepszenie źródła dochodu, nie podlega potrąceniu z przychodów.

W skardze na to orzeczenie zarzucił skarżący naruszenie form postępowania, a w szczególności, że władza nie zużytkowała przedłożonego orzeczenia i nie przesłuchała biegłego a zaskarżonym orzeczeniem pozostawiła odwołanie bez rozpoznania, oraz zarzucił obrazę art. 6 ustawy o podatku dochodowym, zwalczając merytorycznie pogląd władzy, że dokonane roboty stanowią ulepszenie źródła dochodu, gdyż miały one na celu jedynie utrzymanie sprawności źródła dochodu na dawnym poziomie.

NTA rozważył co następuje:

Istotę sporu stanowi zagadnienie, czy sporne kwoty mają charakter wydatków poniesionych za roboty remontowe, czy też inwestycyjne.

Jak wynika z opinii biegłego, załączonej do odwołania przez skarżącego, dokonał on następujących robót:

1) w związku ze zmianą przeznaczenia pomieszczenia odlewni, którą przeniesiono do innego budynku, a o to pomieszczenie odlewni powiększono

---

[1] Por. OPA 2431/38.

warsztaty, dokonano pewnych robót przy murach działowych, roboty te nie oznaczają jednak, zdaniem biegłego, zwiększenia wartości, gdyż ubikacja ta nie została powiększona;

2) przy sposobności renowacji i bielenia zabarwiarni powiększono drzwi wejściowe i „wyburzono" więcej jedno okno a zgniłą podłogę drewnianą zamieniono na posadzkę betonową — ubikacja służy dla tych samych celów, więc nie można roboty tej ocenić jako zwiększenie wartości;

3) przestawiono parkan, co było konieczne z powodu budowy nowej odlewni, parkan wystawiono znów „tym samym materiałem";

4) wystawiono szopę, co oznacza inwestycję, ponieważ nie istniała; wartość jej oceniona została na 180 zł.

Otóż słusznie twierdzi władza pozwana w swej odpowiedzi na skargę, że kwalifikowanie, co jest wydatkiem inwestycyjnym a co potrącalnym w rozumieniu postanowień art. 6 ustawy o podatku dochodowym, należy do niej, że więc nie jest władza związana opinią biegłego, z którą się nie zgadza. Nie mógł więc dopatrzyć się NTA zarzucanej wadliwości postępowania, polegającej na jakoby sprzecznym ze stanem akt ustaleniu przez władzę w decyzji istotnego dla sprawy stanu faktycznego. O ile zaś chodzi o zarzut, że władza pozwana nie przesłuchała biegłego, to i ten zarzut jest nieuzasadniony, bowiem, mając opinię biegłego na piśmie, nie miała potrzeby osobiście go przesłuchiwać. Dalszy zarzut wadliwości postępowania, polegającej jakoby na „nierozpoznaniu" odwołania, w tym ujęciu skargi uznał NTA za chybiony, skoro władza powzięła decyzję na odwołanie. O ile jednak skarżący miał na myśli nienależyte rozprawienie się z merytorycznymi zarzutami odwołania, to wprawdzie tak ujęty zarzut byłby formalnie trafny, jednak NTA tego uchybienia nie mógł uznać za istotne, bowiem nie stanęło ono skarżącemu na przeszkodzie do merytorycznego zwalczania kwalifikacji prawnej poniesionych wydatków.

Przechodząc więc do rozstrzygnięcia zagadnienia, czy władza dopuściła się obrazy art. 6 ustawy przez błędne zakwalifikowanie dokonanych robót jako inwestycyjnych, NTA również nie mógł dopatrzyć się zarzuconej obrazy z następujących powodów:

Co do kosztów poniesionych w związku ze zmianą przeznaczenia pomieszczenia odlewni, opinia biegłego stwierdza fakt dokonania pewnych robót przy murach działowych. Jeśli więc władza pozwana przyjęła, z uwagi na zamianę charakteru tej ubikacji fabrycznej, że był to nakład inwestycyjny, to NTA uznał ocenę taką za trafną, bowiem nakład robót był skierowany na przystosowanie ubikacji do nowych celów. Zagadnienie zaś, czy ubikacja szacunkowo zyskała na wartości, jest dla oceny charakteru robót bez istotnego znaczenia.

Co do robót w zabarwiarni — taż sama opinia stwierdza, że powiększono drzwi wejściowe i „wyburzono" tj. wybito dodatkowo okno oraz

zmieniono podłogę. I tych robót w żadnym razie za remontowe uznać nie można, gdyż stanowią one, pod kątem widzenia celu dokonanych robót, oczywiście ulepszenie źródła dochodu, a kwestia, czy te roboty wpłynęły obiektywnie na powiększenie wartości, na co nacisk kładzie opinia biegłego, w myśl wyżej przytoczonych już wywodów nie może mieć decydującego znaczenia.

Trzecia kategoria dokonanych robót — to przeniesienie parkanu na inne miejsce. W tym wypadku skarżący przez biegłego wysuwa argument, że przestawienie parkanu zostało dokonane z tegoż samego materiału. Poniesiony dla tego celu wydatek stanowił poza starym materiałem zużytym koszt robocizny za przestawienie parkanu na inne miejsce. I tu przyznaje sam skarżący, że dokonana praca (a więc i jej koszt) została wywołana wybudowaniem nowej odlewni. Oczywiste więc jest, że wszelkie wydatki, wywołane dobudowaniem nowej odlewni, którą sam skarżący w nadesłanej opinii biegłego uznaje za inwestycję, w konsekwencji miały tenże charakter i nie nadają się do potrącenia w myśl art. 6 ustawy. Wreszcie charakter nowej szopy nie jest w ogóle sporny.

Z powyższych względów NTA nie mógł dopatrzyć się ani zarzucanych wadliwości postępowania, ani też obrazy prawa i oddalił skargę jako nieuzasadnioną.

2433.

PODATEK DOCHODOWY.

Odpisania na zużycie: Podstawa obliczeniowa[1].

Przyjęcie jako podstawy obliczeniowej amortyzacji budynku przedwojennej wartości ubezpieczeniowej nie znajduje żadnego oparcia w obowiązujących przepisach.

Wyrok NTA z 25 maja 1938 l. rej. 5184/36 w sprawie Kazimierza Syllera przeciw Komisji Odwoławczej w Poznaniu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1932.

Skarga zarzuca wadliwość postępowania z powodu, iż władza pozwana ustaliła jako podstawę obliczeniową amortyzacji budynków ubezpieczeniową wartość tych budynków z okresu przedwojennego, pominęła natomiast orzeczenia rzeczoznawcy, przedłożone przez skarżącego a usta-

---

[1] Por. OPA 2383/38.

lające przedwojenny koszt budowy tych budynków. Zarzuty te o tyle są słuszne, iż przyjęcie jako podstawy obliczeniowej amortyzacji przedwojennej wartości ubezpieczeniowej nie znajduje żadnego oparcia w obowiązujących przepisach. Wedle ustalonej judykatury NTA podstawą obliczeniową amortyzacji domów mieszkalnych jest zapłacona przez płatnika podatku dochodowego cena nabycia, a o ile dom przez niego samego został wybudowany — koszt budowy. Według tejże judykatury zbędne jest ustalanie przez biegłych tej podstawy obliczeniowej, o ile ona w inny bezsporny sposób da się ustalić — a więc w pierwszym rzędzie drogą stwierdzenia wysokości zapłaconej ceny kupna lub poniesionych kosztów budowy (por. wyrok NTA z 3 kwietnia 1936 l. rej. 6592/34, OPA 1811). Akta sprawy wskazują, iż nieruchomości, o których amortyzację chodzi, nabył skarżący w latach 1922—1924, istnieje więc oczywista możliwość ustalenia na podstawie kontraktów kupna tych nieruchomości ceny ich nabycia. W tych warunkach z jednej strony wadliwe jest ustalenie podstawy obliczeniowej amortyzacji na zasadzie przedwojennych wartości ubezpieczeniowych, z drugiej strony nie ma uzasadnienia zarzut skargi, że podstawy te winny były być ustalone na podstawie orzeczenia znawców. Ta droga byłaby dopiero wówczas nakazana, gdyby nie było możliwości ustalenia ceny kupna, za jaką skarżący nieruchomości nabył. Z tych powodów NTA uchylił zaskarżone orzeczenie.

I władza podatkowa i skarżący odwołali się do przedwojennej wartości budynku. Pierwsza sięgnęła do wartości ubezpieczeniowej, drugi do wartości z orzeczenia rzeczoznawcy. NTA uznał obydwa te stanowiska za niesłuszne. Należy się zgodzić z tym rozwiązaniem najwyższej magistratury sądowo-administracyjnej. Powstaje jednak pytanie, dlaczego przekreślenie przedwojennego poziomu ma w danym razie uzasadnienie. I tutaj dopiero powstają wątpliwości i rozbieżności.

Jakie znaczenie ma amortyzacja? Wydaje się, że w pierwszym rzędzie ekonomiczne. Wyobrażamy sobie wartość materialną, która znajdując się w przeciętnie dla niej normalnych warunkach egzystencji i zatrudnienia, ulega zużyciu, gryziona czasem i zwyczajnym dla niej zastosowaniem. Gdy się szuka dochodu, związanego funkcjonalnie z tym przedmiotem zużywanym, nieodparcie nasuwa się myśl, iż dozy zużywanej nie można pominąć przy obliczeniu tego dochodu. Musi się uwzględnić tzw. koszt produkcji, musi się uwzględnić wartość zużytego przedmiotu. Powiada się, że chodzi o to, by źródło dochodu utrzymało się „w stanie nienaruszonym". Cóż to jest ten „stan nienaruszony"? Czy nominalna wartość czy realna? Jeżeli nominalna, to z jakiego czasu? Czy ze stanu początkowego (wybudowanie), czy późniejszego (cena nabycia)? Łatwo domyśleć się, że nominalna wartość szczególnie w okresie kolejnych i głębszych wstrząsów walutowych ma podrzędne znaczenie, jeśli wręcz nie bezużyteczne. A właśnie pokolenie ostatnich 30 lat jest w tym smutnym położeniu szeregu poważnych i dezorientujących zmian w pieniądzu. A realna wartość? Wartość jest stosunkiem. Jeżeli przedmioty porównywane chwieją się w podstawach oceny, to jakżeż dojść do wartości realnej, która także jest stosunkiem (pieniądz — przedmiot).

A jednak do idealnego stanu pomiarów należy zdążać. Jest to zadaniem kardynalnym sprawiedliwości podatkowej. Idealnego punktu nie osiągnie się łatwo,

a przecież on winien orientować, pociągać do siebie i prawodawcę i władze i sędziego.

Cóż by tu było takim idealnym punktem ambicji sprawiedliwego rozwiązywania?

Ustawa przewiduje w art. 6 „coroczne prawidłowe odpisanie na zużycie budynków, maszyn" itd. W pojęciu „prawidłowości" mieści się apel do należytego, rozumnego i sprawiedliwego rozwiązywania trudności. Sprawiedliwa przezorność prawodawcy przepisuje, iż „w razie, gdy okaże się wątpliwość co do wysokości odpisań za zużycie... należy odpowiednie sumy ustalić przez znawców (biegłych)". W tych dwóch formułach znajdujemy otwarte pole do prób rozstrzygania rozumnego i trafnego. Jakim torem poszły te próby? Głos musiały najpierw zabrać praktykujące władze podatkowe przez rozporządzenia i okólniki. Pisze o tym Roman Rybarski w glosie OPA 1812/37 i Adam Krzyżanowski w glosie 1811/37. Nie będę zatem poruszał bliżej tych rzeczy. Zaznaczam tylko, że pierwsze podejście władz podatkowych z r. 1921 było więcej słuszne, więcej zgodne z duchem ustawy, drugie z r. 1936 więcej zwężone w działaniu, sztywne i szablonowe. NTA poszedł za linią raczej drugą. Dlaczego? Być może, że cały problem, jako zbyt trudny, kłopotliwy, marudny i kosztowny, zyskał w ujęciu pierwszym stopniowo więcej zwolenników w sferach administracji skarbowej i sądownictwa skarbowo-administracyjnego. Nie należałoby się temu dziwić. Co innego bowiem pisanie o sprawiedliwych teoriach, a co innego konkretne, życiowe ich rozwiązywanie.

Próbujmy jednak rozpatrzeć sądzony omawianym wyrokiem wypadek.

Dom zbudowano przed wojną. Zdaje się, że nieznany jest koszt tej budowy. Pozostała jedynie nominalna wartość ubezpieczeniowa, jak wiemy, różniąca się prawie zawsze od rzeczywistej. Ta wartość ubezpieczeniowa nie jest zatem wartością rzeczywistą, lecz w znacznym stopniu szablonową. Władze podatkowe przyjęły tę wartość, strona ucieka się do znawcy. Nie łatwą jest rzeczą ustalić dziś przedwojenny koszt budowy. W międzyczasie następowały potężne przemiany walutowe i cen towarów. Prowadzenie wątku wartości rzeczywistej, kosztu budowy przez te zmiany, tylko w pewnym stopniu zapewnia jaką taką trafność oceny. I pierwsza zatem wartość (ubezpieczeniowa) i druga (obliczenia dzisiejszego znawcy wartości materialnych przedwojennych), tylko w bardzo nierównych i grubych zarysach mogą próbować odtworzyć tę początkową rzeczywistą wartość ekonomiczną tj. koszt budowy domu. Ale to dopiero początek trudności. Powiada się, że to źródło dochodu (dom) ma utrzymać się „w stanie nienaruszonym". Co to znaczy? To znaczy, że od owego czasu (rok budowy) do dnia wymiaru podatku powinny corocznie być odpisywane pewne sumy, które złożą się na kupno domu, gdy on runie zużyty czasem. W rzeczywistości nikt nie składa pieniędzy na „odkupienie" amortyzującego się budynku, o ile chodzi o osoby prywatne, bo bilansujące jednostki gospodarcze są zmuszone do robienia tego rachunku. Nie tylko nie składają te osoby amortyzacyjnej raty, ale w ogóle nie wiedzą, gdyby je zapytać, co zostało odrachowane za lat np. 20 czy 30. By szermować przedwojenną wartością, należałoby władzy podatkowej przedstawić wykaz amortyzacyjny za te lata od chwili budowy domu. Ile odliczono, według jakiej stopy (np. 1% czy 2%) i ile to dawało corocznie w relacjach tych przeróżnych jednostek pieniężnych, jakie do dziś obowiązywały. Te relacje należałoby zestawić w poziomie obecnych wartości pieniężnych i rzeczowych. Może okazałoby się, że z punktu widzenia teorii o „stanie nienaruszonym" źródła dochodu amortyzacja już się dokonała i właściciel już ma, względnie powinien mieć pieniądze na zakup nowego domu. A dalej, może okazałoby się, że ten właściciel, który amortyzacyjne raty odliczał i zbierał, zabrał je z momentem

odprzedaży domu? Nowy właściciel zatem powinien płacąc za dom np. 40.000 zł (dlatego, że jest już stary) winien rozpocząć amortyzację od chwili nabycia. Np. dom może stać jeszcze 15 lat. Amortyzacja winna chwycić tę właśnie wartość i ten czas, a nie od momentu wybudowania. Widzimy zatem, że podjęcie zasady ceny kupna, a nie pierwotnej wartości, ma swój sens i swoją rozumną stronę. To nie jest tylko ułatwienie sobie pracy przez administrację skarbową i sądownictwo. Tam jest coś więcej, niż chęć ułatwionego życia skarbowego. Ale znowu konsekwentnie z tym, że nowonabywca nie otrzymuje od sprzedawcy odliczonych za poprzednie lata rat amortyzacyjnych, natomiast w cenie kupna uwzględnia się zmniejszenie wartości skutkiem czasu (i to nie zawsze, niekiedy skutkiem koniunktury mieszkaniowej czy walutowej czy innej cena po latach istnienia domu wzrośnie ponad poziom kosztu budowy), winno się zbadać odliczenia uskutecznione od czasu nabycia już starego domu.

Ustalenie przez władzę podatkową w tych ostatnio przyjętych przeze mnie warunkach raty amortyzacyjnej, winno iść w dwóch kierunkach, o ile by się miało na widoku zasadę „nienaruszonego stanu" źródła dochodu. Najpierw należałoby zbadać stan odliczeń amortyzacyjnych za poprzednie lata; ile już odliczono dotąd i według jakiego kryterium. To wszystko jednakowoż dla ostatniego nabywcy. Każde bowiem oszacowanie wartości musiałoby się zaczynać od chwili ostatniego nabycia i w tym wypadku przekreślenie poprzednich nabywców już by chwiało zasadą „nienaruszonego stanu" źródła dochodu. Następnie należałoby z punktu widzenia tej teorii wziąć pod uwagę nie tylko cenę nabycia ale i wartość rzeczywistą (nie amortyzującą się) budynku. W zeszłym roku wart był 50.000. Obecnie podrożały mieszkania i choć obliczeniowo nastąpiła amortyzacja, w rzeczywistości, ekonomicznie wzrosła wartość o 5.000 zł. Ewentualnie nastąpił proces odwrotny. Wartość ekonomicznie, rynkowo spadła, nie dlatego, że każdy nowy rok umniejsza ją przez zużycie, ale skutkiem dyskoniunktury.

Może wystarczą te uwagi, jako ilustracja zawiłości i trudności w praktycznym rozwiązaniu problemu sprawiedliwego odliczania sum na zużycie.

Wracam do glosowanego wyroku. Zajęte przez NTA stanowisko jest nie tylko zgodne z tezami poprzednio przez NTA przyjętymi, bo to nie krępuje poglądu na harmonię opinii NTA z ustawą, ale jest słuszniejsze z punktu widzenia wymagań sprawiedliwego podejścia do problemu. Natomiast wywód NTA wydaje się zbyt optymistyczny w chwili, gdy przyjmuje, iż istnieje o c z y w i s t a (moje podkreślenie) możliwość ustalenia na podstawie kontraktów ceny kupna nieruchomości, o których amortyzację chodzi, z lat 1922—1924. Lata 1922—24 są latami wielkich wstrząsów walutowych w Polsce. Gdyby kontrakt kupna miał miejsce w lutym 1922, byłoby to zupełnie co innego niż w listopadzie 1922. Gdyby w r. 1923 datował się z lutego, byłoby to zupełnie co innego niż w listopadzie. Tak samo inaczej wygląda poziom ceny z r. 1923 (superinflacja markowa) a w r. 1924 (złotowy, wygórowany ekonomicznie parytet). W podstawie prawa o zużyciu mieści się nie nic nieznaczący jedynie nominał, ale nominał w związku z realną wartością. Dlatego nie może być tej „oczywistości" ustalenia ceny nabycia nieruchomości w tym wewnętrznie tak rozpiętym wachlarzu wartości w latach 1922—1924.

Wyrok NTA zatrzymuje się na cenie nabycia. W danym razie rozwiązuje trudność raczej z pomocą nominału (przynajmniej tak wynika z motywów orzeczenia), tego szczególnie niejasnego i zbyt długiego okresu kupowania (1922—1924). Z jednej strony słusznie odrzuca kryterium przedwojenne, z drugiej podtrzymuje sztywny i zbyt szablonowy środek oceny zastosowany przez władze skarbowe, powiększając tę szablonowość nieuchwytnością i zawodnością cen z lat 1922—1924.

Ignacy Czuma

2434.

PODATEK DOCHODOWY.

Spółdzielnie — przelewanie przypadających na niecztonków nadpłat i zwrotów do funduszów nie podlegających podziałowi[1].

Spółdzielnia, która zyski z obrotów z niecztonkami, objęte w art. 10 p. 6 ustawy o podatku dochodowym pojęciem nadpłat i zwrotów, przelała częściowo tylko zamiast w całości do funduszów niepodzielnych, nie ma prawa do ulgi, określonej w powołanym przepisie.

Wyrok NTA z 28 kwietnia 1937 l. rej. 5403/35 w sprawie Spółdzielni Elektrycznej z ogr. odp. w Pszczynie przeciw Komisji Odwoławczej w Katowicach w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1933.

W zeznaniu o dochodzie, złożonym na rok podatkowy 1933, Spółdzielnia Elektryczna z ogr. odp. w Pszczynie, wykazując nadwyżkę bilansową w kwocie 17.634 zł 70 gr i podając ogólną sumę osiągniętego za czas miarodajny obrotu w wysokości 103.122 zł 36 gr, z którego na członków i nieczłonków przypadło 51.556 zł 41 gr wzgl. 51.565 zł 95 gr, czyli po 50%, wykazała dochód podlegający opodatkowaniu w kwocie 15.142 zł 35 gr. Za podstawę do obliczenia dochodu podatkowego przyjęła Spółdzielnia rozdzieloną z nadwyżki bilansowej na dywidendę pomiędzy członków kwotę 12.087 zł 15 gr, kwotę przelaną na fundusz rezerwowy i pomocniczy w wysokości 5.547 zł 55 gr oraz zapłacony podatek dochodowy w wysokości 6.325 zł, łącznie kwotę 23.959 zł 70 gr, od której odliczyła 50% nadwyżki bilansowej tj. kwotę 8.817 zł 35 gr, stanowiącą 50% zysku przypadającego na obroty z członkami.

Komisja Szacunkowa jako dochód podlegający opodatkowaniu przyjęła kwotę 24.981 zł, przyjmując za podstawę do obliczenia nadwyżkę bilansową w kwocie 17.634 zł 70 gr, z doliczeniem kwoty 7.346 zł 30 gr, przypadającej na niepotrącalne z dochodu wydatki i nadmierną amortyzację.

W odwołaniu podatniczka nie kwestionując uskutecznionych do nadwyżki bilansowej doliczeń, żądała po myśli art. 10 p. 6 ustawy o podatku dochodowym wyłączenia z podstawy wymiaru części zysku przypadającej na obroty z członkami, tj. kwoty 8.817 zł 35 gr. Władza pozwana jednak zaskarżonym orzeczeniem nie uwzględniła odwołania, przytaczając w uzasadnieniu, że płatniczka nie przelała w całości na fundusz rezerwowy nadwyżek bilansowych, osiągniętych z obrotów z nieczłonkami.

---

[1] Por. OPA 2261/38.

Na to orzeczenie wniosła płatniczka skargę do NTA, w której zarzuca obrazę art. 10 p. 6 ustawy o podatku dochodowym i wadliwość postępowania.

NTA rozważył co następuje:

Uchwałą walnego zgromadzenia podzielono zysk bilansowy skarżącej Spółdzielni na r. 1932 w wysokości 17.634 zł 70 gr, jak następuje: dywidendy od udziałów 8.478 zł 20 gr, zwroty od obrotów przypadające członkom 3.608 zł 95 gr, na fundusz rezerwowy 5.374 zł 60 gr, w czym zwroty przypadające na nieczłonków w kwocie 3.609 zł 60 gr, oraz na fundusz pomocniczy 1.727 zł 95 gr. Stosunek procentowy obrotów z członkami i osobami obcymi wynosił po 50%. Skarga powołując się na przedstawiony wyżej rozdział zysku, twierdzi, że skarżąca przelała do funduszów niepodlegających podziałowi między członków część zysków, jaka przypada stosunkowo na obroty z nieczłonkami, i że wobec tego należało w myśl art. 10 p. 6 ustawy o podatku dochodowym od ogólnego dochodu odliczyć nadwyżkę bilansową, pochodzącą z obrotów z członkami, tj. 8.817 zł 35 gr.

Otóż NTA stwierdza, że skarżąca Spółdzielnia nie uczyniła zadość warunkowi przewidzianemu w art. 10 p. 6 ustawy, według którego celem odliczenia części zysku bilansowego, którą odrzucają obroty z członkami— w razie, gdy spółdzielnia, jak w danym wypadku, rozszerza swą działalność i na osoby postronne — należy przelać całkowicie przypadające na nieczłonków nadpłaty do funduszów, niepodlegających podziałowi między członków, bez względu na formę tego podziału. Jak bowiem ze złożonego zeznania o dochodzie wynika, czysty zysk Spółdzielni stanowił 17.634 zł 70 gr, stosunek procentowy obrotów z członkami i osobami obcymi wynosił po 50%, a więc z przypadającej na nadpłaty i zwroty nadwyżki bilansowej w kwocie 17.634 zł 70 gr, należało wyłączyć od podziału 50% czyli 8.817 zł 35 gr, przypadających z obrotu z nieczłonkami, tak, że do podziału między członków pozostawałaby jedynie różnica, również 8.817 zł 35 gr, a nie 12.087 zł 15 gr.

Skoro zatem skarżąca Spółdzielnia zyski z obrotu z nieczłonkami, objęte w art. 10 p. 6 pojęciem nadpłat i zwrotów, zamiast w całości tj. w wysokości 8.817 zł 35 gr, przelała tylko częściowo, mianowicie w wysokości 5.547 zł 55 gr do funduszów niepodzielnych, przeznaczając resztę na inne cele, na wypłatę członkom, przeto nie dopełniła ona koniecznego warunku, przy którego istnieniu, na mocy art. 10 p. 6 ustawy o podatku dochodowym możliwe jest odliczenie od ogólnego dochodu sumy nadwyżek bilansowych, pochodzących z obrotów z członkami.

O ile zaś skarżąca celem wykazania, iż nadpłaty przypadające od obrotów z nieczłonkami obliczyła prawidłowo, powołuje się na § 141 rozp. wykon. do ustawy stemplowej, to NTA przepisu tego, odnoszącego się

do zagadnienia opłat stemplowych, nie brał pod rozwagę, gdyż dla danej sprawy, dotyczącej podatku dochodowego, miarodajne są postanowienia art. 10 p. 6 ustawy o podatku dochodowym i § 21 rozp. wykon. do tej ustawy.

Kierując się tymi rozważaniami należało skargę oddalić jako nieuzasadnioną.

Ulgi podatkowe przyznane spółdzielniom w ustawodawstwie polskim mają uzasadnienie w charakterze społecznym, nie kapitalistycznym, spółdzielni, jaki nadała im obowiązująca dotąd ustawa z 29 października 1920. Ustawa wprawdzie pozwala na rozszerzenie działalności spółdzielni na niecłonków celem ułatwienia spółdzielniom bytu i rozwoju przez rozłożenie kosztów ogólnych lokalu, administracji, asekuracji, na większą ilość obrotów, ale spółdzielnie, które korzystają z tego uprawnienia, nie mogą zatracać swego charakteru społecznego i przeradzać się w spółkę kapitalistyczną na zysk obliczoną, co by nastąpiło wtedy, gdyby się starały swe ogólne koszty administracji przerzucić w całości lub w niestosunkowej części na obroty z niecłonkami i zapewnić w ten sposób większą dywidendę i większe zwroty swoim członkom. Z tego powodu ustawa o podatku dochodowym (art. 10 p. 6) słusznie wymaga, aby w tym wypadku z sumy nadwyżek bilansowych spółdzielni przelana była do funduszów niepodzielnych co najmniej ta część zysków, jaka przypada stosunkowo na obroty z niecłonkami. Nadwyżki bilansowe z obrotów z niecłonkami podlegają zawsze opodatkowaniu. Podlegają im więc także takie kwoty, które stanowiłyby zwroty i nadpłaty przypadające stosunkowo na niecłonków, przelewane wedle ustawy do funduszów niepodzielnych. Skoro w danym wypadku czysty zysk spółdzielni wynosił 17.634 zł 70 gr, a obroty przypadające na niecłonków wynosiły 50%, przeto słusznie orzekł NTA, że połowa czystego zysku przypadająca na obroty z niecłonkami czyli kwota 8.817 zł 35 gr powinna być wyłączona od podziału. Pomimo to spółdzielnia miała tę korzyść, że obroty z niecłonkami przyczyniły się do pokrycia jej ogólnych kosztów administracyjnych.

Stanisław Głąbiński

2435.

PODATEK DOCHODOWY.

Spółdzielnie — „rozszerzanie działalności" na niecłonków[1].

Jeżeli podstawową działalnością spółdzielni jest wyszukiwanie dla członków najtańszych źródeł zakupu towarów, a więc pośredniczenie, to o działalności wśród niecłonków możnaby mówić wówczas, gdyby spółdzielnia pośredniczyła w zakupie towarów także dla niecłonków.

Wyrok NTA z 19 września 1938 l. rej. 3330/36 w sprawie firmy: Ajencja

[1] Por. OPA 2117/38, 2118/38.

handlowa Składnic Kółek Rolniczych Spółdzielnia z ogr. odp. w Jaśle przeciw Komisji Odwoławczej w Krakowie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1934.

Ajencja Handlowa Składnic Kółek Rolniczych Spółdzielnia z ogr. odp. w Jaśle w zeznaniu z 30 kwietnia 1934 wykazała zysk bilansowy za rok gospodarczy 1933 w sumie 10.761,08 zł, a po potrąceniu od tego zysku kwoty 9.684,90 zł tytułem 90% zysku, przypadającego na członków, wykazała podlegający opodatkowaniu zysk w kwocie 1.076,18 zł. Według arkusza wymiarowego władza wymiarowa ustaliła zysk bilansowy na 9.621,08 zł, do tego doliczyła 159,30 zł wydatków organizacyjnych, razem 9.780,38 zł, a potrąciwszy od tego kwotę 329,60 zł, jako nadwyżkę bilansową pochodzącą z obrotu z członkami, ustaliła podstawę wymiaru na 9.450,78 zł, od której wymierzyła podatek w kwocie 530 zł oraz dodatek kryzysowy w kwocie 94,50 zł, osobno na rok podatkowy 1933 i osobno na rok podatkowy 1934. Na skutek odwołania Spółdzielni Komisja Odwoławcza orzeczeniem z 9 stycznia 1936 uchyliła wymiar podatku na r. 1933, poza tym zaś odwołanie oddaliła. Na to orzeczenie wniesiona została skarga do NTA, który rozważył co następuje:

Według protokołu badania ksiąg handlowych z 16 października 1934 zasadnicza działalność spółdzielni ma dwojaki charakter: 1) wyszukiwanie dla swoich członków najtańszych i najwygodniejszych źródeł zakupu towarów i 2) prowadzenie handlu na własny rachunek. Z ustalonego przez władzę, a nie kwestionowanego przez skargę zysku bilansowego w kwocie 9.780,38 zł potrąciła władza kwotę 329,60 zł jako nadwyżkę bilansową, pochodzącą z obrotu z członkami, wynikającego z działalności określonej pod 2), wobec czego sporne jest odliczenie od zysku w myśl p. 6 art. 10 ustawy o podatku dochodowym sumy pochodzącej z obrotu z członkami, wynikającego z działalności ad 1).

Nie jest sporne, że spółdzielnia, wykonując działalność ad 1), pobiera za pośredniczenie od dostawców wynagrodzenie. Władza stanęła na stanowisku, że za obrót z członkami w rozumieniu cyt. przepisu prawa można uważać tylko takie kwoty, które członkowie wpłacają swemu stowarzyszeniu z tytułu dostarczonych towarów lub innych świadczeń, że natomiast wynagrodzenie pobrane przez spółdzielnię za pośrednictwo od osób, nie będących członkami, nie stanowi obrotu z członkami, mimo że spółdzielnia pośredniczyła w transakcji, w której jedną stroną był członek spółdzielni. Otóż dla przyznania ulgi z p. 6 art. 10 ustawy o podatku dochodowym decydujące jest, na czym polega działalność spółdzielni i czy działalność ta jest wykonywana wśród członków, czy także wśród nieczłonków. Skoro nie jest sporne, że podstawową działalnością jest wyszukiwanie najtańszych źródeł zakupu towarów, a więc pośredniczenie, to o działalności wśród nieczłonków możnaby mówić wówczas, gdyby spół-

dzielnia pośredniczyła w zakupie towarów także dla niecziońków. Tego władza jednak nie twierdzi. Gdy zaś istota pośredniczenia polega w danym wypadku na tym, żeby dla odbiorcy (członka) wyszukać sprzedawcę, to oczywiście działalność, polegająca na wyszukiwaniu owego sprzedawcy, będzie obojętna dla przyznania ulgi bez względu na to, czy ów sprzedawca będzie lub nie będzie członkiem spółdzielni. Nie wpływa też na to prawo spółdzielni okoliczność, że pobiera ona prowizję od sprzedawcy. Jak słusznie bowiem podnosi skarga, przyznana prowizja nie jest niczym innym jak powiększeniem ceny towaru przez sprzedawcę dla odbiorców, na rzecz których spółdzielnia pośredniczy. Gdyby spółdzielnia tego wynagrodzenia nie otrzymała, to dla opędzenia swoich kosztów handlowych musiałaby pobierać wynagrodzenie od członków (względnie także niecziońków), na rzecz których pośredniczy. W tym ostatnim wypadku nie mogłoby być wątpliwości, że spółdzielnia ulgi nie traci. Nie ma więc powodu przyjmować, że ulga ta przepada spółdzielni przy zastosowaniu pierwszego sposobu działania.

Z tych zasad należało uchylić zaskarżone orzeczenie jako niezgodne z prawem.

2436.

PODATEK DOCHODOWY.

Dochód z zajęć zawodowych: Pretensja o wynagrodzenie, zabezpieczona akceptami wekslowymi.

U płatnika, nie prowadzącego prawidłowych ksiąg handlowych, ani nie jest przychodem powstałe na jego rzecz po stronie jego kontrahentów zobowiązanie do zapłaty wynagrodzenia za jego czynności zawodowe, ani też nie staje się ono przychodem przez sam fakt udokumentowania tego rodzaju zobowiązania w ten lub inny sposób.

Wyrok NTA z 13 czerwca 1938 l. rej. 552/37 w sprawie Zygmunta Machnacza przeciw Komisji Odwoławczej w Białymstoku w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1933.

Zaskarżonym orzeczeniem uznano za składnik dochodu skarżącego, osiągniętego w r. 1932, sumę 20.000 zł, stanowiącą część należnej mu od Jerzego L. kwoty 28.000 zł, na poczet której otrzymał skarżący (jak świadczy protokół badania ksiąg majątku Dojlidy z 13 stycznia 1934) gotówką w różnych terminach 9.000 zł oraz 30 czerwca 1932 weksle z datą wysta-

wienia 9 listopada 1931 na kwotę 20.000 zł. Wedle tegoż protokołu weksle te zgodnie z oświadczeniem prowadzącego księgi buchaltera oraz z zapisami w księdze wekslowej były wekslami gwarancyjnymi i nie mogły być przez skarżącego dyskontowane bez uprzedniego porozumienia się z zarządem majątku Dojlidy. Protokołem z 31 października 1933 stwierdzono, iż skarżący okazał weksle, podpisane przez pełnomocnika Jerzego L., na kwotę 20.000 zł, oświadczając, że weksle te stanowiły zabezpieczenie jego pretensji do L. Władza pozwana staje w zaskarżonym orzeczeniu na stanowisku prawnym, że suma 20.000 zł stanowi dochód skarżącego, jako przychód mający wartość pieniężną, przy czym termin płatności weksli względnie czas wykonania przyjętego po wystawieniu weksli przez L. zobowiązania pokrycia należności skarżącego drogą oddania mu na własność odpowiedniej ilości gruntów z majątku Dojlidy nie ma zasadniczego znaczenia, albowiem miarodajny jest fakt otrzymania zapłaty w formie zobowiązania, mającego wartość pieniężną.

Na zarzuty skargi rozważył NTA co następuje:

Skarga podnosi przede wszystkim zarzut obrazy art. 6 i 17 ustawy o podatku dochodowym. Zarzut ten jest trafny. Skarżący miał z tytułu prowadzenia spraw podatkowych majątku Dojlidy pretensję do właściciela tego majątku, uznaną w księgach majątku w r. 1932 na kwotę 28.000 zł, i na poczet tej pretensji otrzymał gotówką w r. 1930 i 1931 kwotę 9.000 zł. Jak stwierdzają akta, dalsza część tej pretensji zabezpieczona była akceptami wekslowymi wystawionymi w r. 1931 na łączną kwotę 20.000 zł, których skarżący w r. 1932 ani nie zdyskontował, ani nie zrealizował. Ponadto w tymże r. 1932 otrzymał skarżący od pełnomocnika L., Tadeusza M., znajdujące się w aktach w wierzytelnym odpisie pismo, potwierdzające należność sumy 28.000 zł i zawierające zobowiązanie do „uregulowania“ tej sumy drogą „przelania na imię“ skarżącego obszaru gruntów, który później zostanie ustalony. Brak w aktach jakiegokolwiek śladu, by zobowiązanie to w r. 1932 zostało zrealizowane — znajdują się natomiast w aktach dokumenty, stwierdzające, że po r. 1932 toczył się spór sądowy między skarżącym a L. o zapłatę należnego skarżącemu honorarium w resztującej kwocie 20.000 zł oraz że w dniu 10 czerwca 1936 Wojewódzki Urząd Rozjemczy do spraw majątkowych posiadaczy większych gospodarstw wiejskich w Białymstoku zatwierdził zawartą między skarżącym a L. ugodę w tym przedmiocie, którą pretensja skarżącego została zredukowana do kwoty 8.900 zł a L. zobowiązał się zapłacić tę kwotę w ratach.

Jest więc z aktów widoczne, że skarżący w r. 1932 przychodu w kwocie 20.000 zł z tytułu honorarium od L. nie uzyskał, a tylko ustalona została w tym roku wysokość tego honorarium i zaciągnięte przez L. względnie tegoż pełnomocników pewne zobowiązania co do sposobu jego zapłaty, zresztą w następstwie nie wykonane. Ani weksle gwarancyjne, przez skarżą-

cego nie zrealizowane i znajdujące się w jego posiadaniu po r. 1932, ani nie obleczone w żadną formę prawnie obowiązującą przyrzeczenie uregulowania pretensji drogą „przelania“ gruntów, nie stanowiły przychodu skarżącego w r. 1932, ani też stanowić go nie mogły. U płatnika, nie prowadzącego prawidłowych ksiąg handlowych, ani nie jest przychodem powstałe na jego rzecz po stronie jego kontrahentów zobowiązanie do zapłaty wynagrodzenia za jego czynności zawodowe, ani też nie staje się przychodem przez sam fakt udokumentowania tego rodzaju zobowiązania w ten lub inny sposób.

Z tych powodów NTA — pomijając, jako w tym stanie rzeczy bezprzedmiotowe, dalsze zarzuty skargi — uchylił zaskarżone orzeczenie jako niezgodne z prawem.

2437.

PODATEK DOCHODOWY.

Dochód z lichwiarskich odsetek[1].

Odsetki, otrzymane od wypożyczonego kapitału, podlegają opodatkowaniu, choćby przekraczały dozwoloną przez prawo wysokość.

Wyrok NTA z 19 maja 1938 l. rej. 863/36 w sprawie Pawła W. przeciw Komisji Odwoławczej w Stanisławowie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1932.

...Nietrafne jest zapatrywanie skargi, iż lichwiarskie odsetki nie podlegają opodatkowaniu. Dla zakresu podatkowego miarodajna jest bowiem jedynie rzeczywistość gospodarcza, bez względu na to, czy dochód uzyskany został w sposób legalny względnie moralny lub nie....

Zagadnienie ma nie tylko znaczenie dla skarżących stron, ale posiada doniosłość ogólną i zasadniczą. Chodzi o to, czy braki moralne lub prawne, braki lżejsze (brak drugorzędnych wymogów formalnych) i braki cięższe (przestępstwa o typie jaskrawszym) usuwają w poszczególnych wypadkach obowiązek podatkowy, czy też nie mają wpływu na sferę podatkową, dla której jedynie ma być miarodajna „rzeczywistość gospodarcza, bez względu na to, czy dochód uzyskany został w sposób legalny względnie moralny lub nie“.

I. Weinfeld wyczuł tę nutę głębszą zagadnienia i pisząc o tej kwestii od razu przeniósł ją na płaszczyznę ogólniejszych rozważań (glosa OPA 2023/37): „Bez dania posłuchu tanim lub demagogicznym frazesom“ należy przyjąć „istotę i zadanie

[1] Por. OPA 2023/37, także 1664/37, 1701/37, 1734/37, 2443/38.

daniny". „W istocie daniny leży, że państwo ją pobiera... na tej zasadzie, że posiada na swoim obszarze suwerenność podatkową, która mu pozwala na pociągnięcie do daniny każdego, kogo dosięgnie ta suwerenność". Zadania administracji skarbowej idą zatem w tym kierunku, by pieniądze zebrać. Uboczne zadanie, które by polegało „na badaniu pochodzenia wspomnianych środków, legalności czy moralności źródła dochodowego... szkodziłoby pierwszemu, naczelnemu zadaniu". Od tego są sądy, policja i „władze innych resortów".

Nie można temu rozumowaniu odmówić wartości życiowej, praktycznej. Czyż jest bowiem możliwą rzeczą, by ustalać zawsze treść dochodu płatnika według kryteriów moralnych czy nawet czasem prawnych? Jak się okaże, że policja, sądy i prokuratura mają materiał do ingerowania, niech sobie wtedy ingerują. Tak, to prawda, że te praktyczne względy są potężne i urabiają rzeczywistość życiową. A jednak zasada podatku ma grunt nie bezbarwny moralnie lub prawnie, nie indyferentny. Przeciwnie, podstawą podatku jest tło moralne i prawne. I inaczej być nie może. Tak samo, jak przyczyna podatku najistotniejsza ma zasadę moralną i prawną. A tą przyczyną jest istnienie wspólnoty państwowej czy innej (gminna, zawodowa itd.).

Podatek nie jest odczepnem dla społeczności, która o niego woła, która się po niego zgłasza. Podatek jest danią z tytułu uczestnictwa w pielęgnowaniu wspólnoty, w podtrzymaniu jej życia, zabezpieczeniu jej rozwoju. Ten nawskroś moralny tytuł, moralne zobowiązanie formułuje następnie szczegółowo prawo w systemie swoich podatkowych czy w ogóle skarbowych urządzeń. Podobnież moralny tytuł i moralna podstawa tkwią w służbie żołnierskiej. Nie dlatego w istocie najgłębszej idzie do służby żołnierz, że go złapią, skoszarują i zmuszą do rzemiosła żołnierskiego, ale dlatego, że jest członkiem wspólnoty i tej wspólnoty winien moralnie, duchowo, a i fizycznie, materialnie bronić. Gdy tego nie rozumie, gdy to lekceważy, przypomni mu się to zobowiązanie moralne przez prawny przymus, tak samo, jak to się robi z opornym podatnikiem. Wyzuć z pierwiastków moralnych sens podatku, sens służby żołnierskiej, to znaczy obedrzeć ich przyczynę tj. naród, państwo, w ogóle wspólnotę społeczną z tychże pierwiastków moralnych. Łatwo sobie wyobrazić bliższe i dalsze skutki pozytywizmu skarbowego, takiego zanegowania moralnej podstawy państwa, narodu itd., z kolei podatku, służby żołnierskiej itd. Byłby to cios w największą, bo duchową, moralną wartość państwa. Obywatele przyczyniają się podatkowo do utrzymania wspólnoty. Z jakich źródeł? Z owoców swej pracy, swych zabiegów, czy przez nich bezpośrednio zdobytych, czy przekazanych im drogą dziedzictwa. Gdy ktoś zrabuje cudzy majątek, winien go oddać zrabowanemu. Skarb nie jest i nie może być wspólnikiem zbrodni czy przestępstwa przez to, że świadomie zamknie oczy na ten fakt i zażąda swego udziału w zdobytym łupie. Podatek bowiem ma podstawę moralną i treść moralną. Ale państwo, przez podatek utwierdzające moralne wartości społeczne, musi z drugiej strony imieniem społeczności nie tylko nie zamykać oczu na objawy zła, ale przeciwnie oczy mieć otwarte i rękę w potrzebie karzącą. Nie chcę w tej chwili wiedzieć, jak brzmią nasze przepisy o lichwie. Ale jest jasną dla mnie rzeczą, co powinno się w danym razie robić. Przychodzi taki podatnik, który nie ma wstydu, by oświadczyć, że lichwiarskie odsetki nie podlegają opodatkowaniu, a zarazem nie objawia chęci ich zwrotu wyzyskanemu człowiekowi. W istocie takie oświadczenie jest przejawem rozumienia sensu wspólnoty państwowej jako mechanicznego, amoralnego zrzeszenia. Patrz, nie ma przepisu o obowiązku podatkowym z tytułu lichwiarskich odsetek, a zatem nie ma w ogóle obowiązku płacenia podatku i zwrotu zagrabionego lichwiarsko procentu. Czego nie złapie przepis, to nie obowiązuje. Bo sumienie, moralność nie mają

wpływu na rzeczywistość gospodarczą, rzeczywistość podatkową. A jednak Anglicy znają instytucję „pieniędzy sumienia"! Cóż tedy powinno się robić w razie obnażenia istnienia lichwiarskich odsetek? Powinno się je oddać temu, komu ten grosz został wbrew moralności, wbrew prawu zrabowany przez lichwiarza. Podatek winien zapłacić od tej lichwy ten, kto był prawdziwym jej właścicielem, tj. wyzyskana przez pijawkę-lichwiarza osoba. Przypuśćmy, że się nie zgłosi, czy w ogóle nie można wobec niej zastosować windykacji wyzyskanej wartości. Niech to wtedy idzie jako wartość skonfiskowana na rzecz Skarbu. I ilekroć Skarb chwyta w toku swej pracy podatkowej objawy przestępstwa, winien od współudziału w zyskach przestępnych odstąpić i oddać sprawę właśnie powołanym organom (policja, prokuratura, sądy), od dozwolonych odsetek pobrać np. to, co się należy, resztę przekazać do odebrania pokrzywdzonym lub Skarbowi, ale nie tytułem podatku lecz konfiskaty ewent. prawem kaduka. Na to można odpowiedzieć: czyż jest rzeczą możliwą te wszystkie odchylenia moralno-prawne konstatować? Odpowiem, że napewno nie. Wiele i wiele przestępstw — ryb i rybek — przebiegnie przez szerokie oka tej sieci. Ale to zupełnie co innego. Gdy przestępstwo nie będzie widoczne, niewątpliwe, jasne i wyraźne, postąpi się tak, jak postępujemy z ludźmi, których bliżej nie znamy. Mamy ich za porządnych. Ale gdy wypłynie kradzież, sutenerstwo, oszustwo, rabunek, wtedy byłoby przestępstwem wobec ojczyzny, wobec naszej moralnej i duchowej wspólnoty społecznej, przymknąć podatkowo na to oczy i po cichu powiedzieć: ukradłeś, może to nie dobrze, ale skoro masz ukradzione, dawaj, podzielimy się. Niech sobie łamią o to głowę inni (policja, sądy itd.), ja (Skarb) biorę, bo mi pieniądze potrzebne, a ty pieniądze masz. Powtarzam: ilekroć podatkowa instytucja w toku swej pracy nie natknie się na objawy niemoralne lub bezprawne, przestępcze, tylekroć nie ma zadania przeprowadzać osobno badań nad moralnością i legalnością zjawisk. Skoro jednak się natknie, ma to wziąć, co jej się w takich wypadkach z zachowaniem moralno-legalnej strony należy, tego zaś co jest zakwestionowane nie może poddawać podziałowi, ale przekazać rzecz do załatwienia innym organom państwowym. Być może, że w następstwie działań innych organów Skarb zyska więcej niż na podatku, np. przez konfiskatę, być może, że mniej (zwrócą wartość prawemu właścicielowi). Gdy zyska więcej, nie zyska jednak przez podatek ale przez formę karną (konfiskata), a to już będzie całkiem co innego. Podatek nie będzie narażony na moralny i prawny szwank, podatek nie będzie legalizował przestępstwa (np. brak koncesji), co byłoby błędem i moralnym i prawnym i organizacyjnym z punktu widzenia państwowego, pozostanie natomiast tym, czym winien być: daniną z zabiegów pozytywnych moralnie i prawnie, pozytywnym i słusznym przyczynieniem się obywatela na rzecz swej ojczyzny, a nie odczepnem i procentem od przestępstw.

Czy nasze ustawy w swej łączności wewnętrznej idą po linii, którą nakreśliłem? Sądzę, że tak, o ile je należycie, tj. zgodnie z zasadniczą normą prawną państwa interpretować. Państwo jest bowiem dobrem moralnym, a dobro moralne takie jak państwo, ma dość sił, by róść, utrzymywać się i bronić środkami moralnymi i prawnymi. P. sędzia Pomianowski słusznie poddał analizie (glosa OPA 1734/37) rodzaje przestępstw, o które zaczepia władza podatkowa. Zasada, którą wyznaję, musi być w szczegółach sprecyzowana, zależnie od natury danej sytuacji. Konkretne rozwiązania mogą być różne, ale w warunkach innego stanu rzeczy. Wydaje mi się jednak rzeczą wręcz nieprawdopodobną, by podtrzymywać ogólną tezę tak niebezpieczną i groźną, jak ta, którą NTA wypowiada w motywach glosowanego orzeczenia, że „dla zakresu podatkowego miarodajna jest jedynie rzeczywistość gospodarcza, bez względu na to, czy dochód uzyskany został w sposób legalny względnie moralny lub nie".

Ignacy Czuma

2438.

ULGI DLA NOWOWZNOSZONYCH BUDOWLI.

Budowle przeznaczone na cele mieszkalne a faktycznie używane na inne cele[1].

1. Budynek przeznaczony na hotel jest „domem mieszkalnym“ w rozumieniu art. 33 p. 2 i 3 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 kwietnia 1927 o rozbudowie miast poz. 372 Dz. Ust.[2]

2. Sposób eksploatacji „domu mieszkalnego“ nie ma dla sprawy ulg istotnego znaczenia.

Wyrok NTA z 1 lutego 1938 l. rej. 1235/35 w sprawie Chai Gitli Gliklich przeciw Izbie Skarbowej w Łucku w przedmiocie ulg w podatku dochodowym dla nowowzniesionego domu.

Zaskarżonym orzeczeniem władza pozwana nie uwzględniła odwołania skarżącej od decyzji Urzędu Skarbowego w Łucku z 17 listopada 1932, którą odmówiono ulg w podatku dochodowym dla nowozbudowanego domu (nadbudowy) z powodu braku wymogów z punktów 2 i 3 art. 33 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 kwietnia 1927 o rozbudowie miast. Orzeczenie stwierdza m. i., że nadbudowane piętro domu skarżącej zajęte jest przez biura Kasy Chorych w Łucku, że według pierwotnego planu z r. 1923 nadbudowa miała przeznaczenie mieszkalne, nie została atoli wykonana i w r. 1930 złożono nowy plan nadbudowy już na pomieszczenie Kasy Chorych, podług którego też nadbudowę wykonano. Lokal cały, obejmujący 21 pokoi, 3 korytarze, 2 klatki schodowe, 4 ustępy, 1 kuchnię i 1 łazienkę, zajęła Kasa Chorych na podstawie kontraktu najmu, zawartego ze skarżącą jeszcze przed złożeniem nowego planu, w połowie na cele lecznicze, w połowie zaś na biura. Orzeczenie podkreśla dalej, że według wyjaśnienia władzy budowlanej zatwierdzony pierwotnie plan nie określał nadbudowy jako mieszkalnej, sposób zaś rozwiązania izb oddzielnych o ścianach przedziałowych głuchych przy ogólnym korytarzu, bez płyt kuchennych, łazienek i ubikacyj pomocniczych, z ustępami ogólnymi przy korytarzach wskazuje raczej, zdaniem tej władzy, że miały one stanowić hotel lub pomieszczenia biurowe. Charakter nadbudowy jako niemieszkalnej z przeznaczenia wynika wreszcie z planu nadbudowy, a to z rozmieszczenia poszczególnych izb.

Skarga na to orzeczenie zarzuca sprzeczność tych konkluzyj z tre-

---

[1] Por. OPA 329/33, 1512/36, 1513/36.

[2] Por. OPA 2073/38, 2074/38.

ścią dokumentów, obrazę art. 33 powołanego rozporządzenia i wnosi o uchylenie z tych powodów zaskarżonego orzeczenia.

NTA rozważył co następuje:

Decydujące znaczenie w sprawie — zgodnie ze stałą judykaturą NTA — ma wyłącznie przeznaczenie odnośnego budynku na cele mieszkalne, tak, iż stwierdzenie, że nowowzniesiony dom jest przeznaczony na te cele, niezależnie od innych okoliczności jego użytkowania, uzasadnia prawo do ulg. W szczególności też uznał NTA, że brak jakiejkolwiek podstawy prawnej do przyjęcia, iż na to prawo ma wpływ sposób eksploatacji odnośnego budynku mieszkalnego.

Władza pozwana stwierdziła w zaskarżonym orzeczeniu, że sposób rozwiązania izb w spornej nadbudowie łącznie z innymi szczegółami planu wskazuje na to, iż miała ona stanowić hotel lub pomieszczenie biurowe. Należy z tego stwierdzenia wnosić, iż zdaniem władzy budowa nie wykazywała na tyle charakterystycznych cech przeznaczenia biurowego, iżby one w wyraźny sposób wykluczały możność skwalifikowania tych pomieszczeń jako przeznaczonych na cele mieszkalne. Nie może być bowiem sporne, że dom przeznaczony na hotel, a na takie właśnie przeznaczenie wskazuje władza w swej decyzji, służy przede wszystkim celom mieszkalnym, sposób zaś eksploatacji takiego domu nie ma dla sprawy ulg istotnego znaczenia. Okoliczność zatem, że omawiana nadbudowa z uwagi na swe właściwości nadawała się również do użytkowania i faktycznie była użytkowana na specjalne cele Kasy Chorych, nie może w myśl powiedzianego wyżej zmienić jedynie istotnego dla sprawy faktu, że nawet według stwierdzenia samej władzy dom miał stanowić hotel, tj. był przeznaczony przede wszystkim na cele mieszkalne.

W tym stanie rzeczy należało uznać zaskarżone orzeczenie za niezgodne z ustawą. . . .

2439.

ULGI DLA NOWOWZNOSZONYCH BUDOWLI.

Osoba uprawniona do potrącenia ze swego dochodu sum zużytych na budowę domu mieszkalnego[1].

Nabywca domu niewykończonego, który następnie budowę ukończył, ma prawo potrącić koszt nabycia budowli ze swego dochodu podlegającego

---

[1] Por. OPA 391/33, 740/34, 1516/36, 2030/37, 2079/38, 2440/38—2442/38.

opodatkowaniu, o ile z okoliczności sprawy wynika, że nabycie było wyrazem woli użycia środków na wybudowanie domu mieszkalnego.

Wyrok NTA z 25 października 1937 l. rej. 1845/34 w sprawie Aleksandra Juliusza Alfreda Sznerra przeciw Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie ulg w podatku dochodowym z tytułu nowowzniesionej budowli.

Aleksander Juliusz Alfred Sznerr podaniem z 18 stycznia 1933 wystąpił do Urzędu Skarbowego o przyznanie mu na zasadzie art. 33 (p. 3) rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 kwietnia 1927 poz. 372 Dz. Ust. m. i. prawa potrącenia z ogólnego dochodu, podlegającego podatkowi dochodowemu, sum, zużytych na budowę domu przy ul. Zakopiańskiej 15 w Warszawie w wysokości 126.659 zł. Na skutek odwołania petenta od odnośnej decyzji Urzędu Skarbowego Izba Skarbowa Grodzka w Warszawie wydała orzeczenie z 23 grudnia 1933, którym, uwzględniając odwołanie częściowo, ustaliła podlegający potrąceniu od osiągniętych przez podatnika dochodów ogólny koszt budowy, przez niego poniesiony, w sumie 84.607,69 zł. Natomiast, ze względu na przepisy p. 3 art. 33 cyt. rozp. nie uwzględniono potrącenia kwoty 41.147,80 zł, jako wydatkowanej na kupno domu, w trakcie budowy, od Towarzystwa Terenowego „Saska Kępa“ Sp. z ogr. odp. i przedstawiającej wydatki na budowę, poniesione przez powyższe Towarzystwo.

NTA rozważył co następuje:

W sprawie jest niesporne, że nie potrącona przez pozwaną władzę od dochodów podatnika suma 41.147,80 zł została przez niego wydatkowana (w r. 1929) na kupno domu, będącego już w budowie, od spółki „Saska Kępa“, po czym budowa domu została przez podatnika ukończona. Spór niniejszy wyraża się też w tym tylko, czy skarżący — na zasadzie art. 33 p. 3 rozporządzenia z 22 kwietnia 1927 poz. 372 Dz. Ust. — jest uprawniony do potrącenia od swojego dochodu, podlegającego podatkowi dochodowemu, powyższej ceny kupna, która zresztą, jak to wynika z akt, stanowi równowartość samej nabytej przez niego budowy.

Otóż przede wszystkim należy stwierdzić, że w rzeczywistości spór niniejszy występuje nie na gruncie przepisów powyższego art. 33 p. 3, lecz na gruncie art. 2 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 12 września 1930 poz. 508 Dz. Ust. Jak bowiem wynika z akt sprawy, dom mieszkalny, o który chodzi, został wykończony przez skarżącego w styczniu 1931. Ponieważ zaś wyżej wspomniany art. 2, normujący kwestię ulg w podatku dochodowym dla nowowzniesionych budowli w nawiązaniu do momentu wybudowania domu — stosownie do art. 6 tegoż rozporządzenia, wszedł w życie z dniem 16 września 1930, zatem ze względu na moment „wybudowania“, czyli zakończenia budowy spornego domu, ten tylko przepis obowiązywał

w sprawie niniejszej ulgi podatkowej, stosownie do zasady prawnej „lex posterior derogat priori". Niezależnie jednak od tego, że strony stawiają sporne zagadnienie w płaszczyźnie nieobowiązującego przepisu, NTA sprawę rozpoznał merytorycznie, albowiem — w granicach sporu — zastosowalne w niniejszym wypadku postanowienia art. 2 rozporządzenia z 12 września 1930 w istocie swojej nie różnią się od postanowień art. 33 p. 3 rozporządzenia z 22 kwietnia 1927.

Powołany art. 2 stanowi, że „osobom... które... wybudują domy mieszkalne, przysługuje prawo potrącenia z ogólnego dochodu, podlegającego podatkowi dochodemu, sum zużytych na budowę". Z przepisu tego wynika zatem przede wszystkim, że ulga, o której w nim mowa, pod względem podmiotowym jest ograniczona do osób, które dom wybudowały. W związku więc z tym warunkiem należy rozważyć, czy jest on spełniony przez skarżącego odnośnie do budowli, która została przez niego nabyta.

Jak to już NTA wyjaśnił w wyroku z 26 czerwca 1934 l. rej. 3439/32[1], mającym wprawdzie na względzie przepis art. 33 p. 3 rozporządzenia z 22 kwietnia 1927, ale w zakresie postanowień identycznych z wchodzącymi w rachubę w niniejszej sprawie — przez osobę, która dom wybudowała, należy rozumieć osobę, na której ostatecznie koszt powstaje nowy obiekt budowlany, o tyle, o ile powstanie tego obiektu jest skutkiem jej „celowej działalności gospodarczej, skierowanej na powstanie nowego domu mieszkalnego". Kupno domu w budowie jest aktem względnie czynnością, która, jako działalność gospodarcza, w zasadzie nie jest skierowana na budowę domu. Akt taki bowiem z istoty swojej nie musi być ani uwarunkowany pewnymi planami gospodarczymi nabywcy w stosunku do nabywanego obiektu, ani też wiązać jego woli w odniesieniu do kupionego obiektu, w szczególności w kierunku kontynuowania budowy domu i to mieszkalnego. W zasadzie więc nie zawsze jest on aktem celowej działalności nabywcy, skierowanej na budowę takiego domu.

Charakter jednak takiej działalności będzie on posiadał — a mianowicie wtedy, gdy w rzeczywistości z uwagi na zachodzące warunki, a w szczególności na stan budowy, rozmiar pozostałych jeszcze do wykonania robót budowlanych oraz ich charakter techniczny jest on widocznym wyrazem woli nabywcy (następnie zrealizowanej) użycia posiadanych środków na wybudowanie domu mieszkalnego, a nie zwykłego ulokowania kapitału w wartościach nieruchomych. Wówczas też celowa działalność gospodarcza nabywcy w kierunku wybudowania domu mieszkalnego obejmuje nie tylko tę część budowli, której budowa została przeprowadzona przez niego samego, lecz również i tę jej część, która została przez niego nabyta, a z której dopiero przez dalszą jego działalność powstał nowy dom

---

[1] OPA 740/34.

mieszkalny. W tych zatem warunkach — stosownie do wyżej powołanego wyroku — nabywca domu w budowie, który następnie wykończył nowy dom mieszkalny, o ile przy tym cały dom ostatecznie powstaje na jego koszt, winien być uważany za osobę, która dom ten wybudowała w jego całości, w rozumieniu art. 2 rozporządzenia z 12 września 1930.

W niniejszej sprawie akta wykazują, że nowy dom mieszkalny powstał z niewykończonej budowli, nabytej przez skarżącego w r. 1929 i to w celu dalszej budowy, albowiem stosunek kosztów budowy, dokonanej przez Towarzystwo Saska Kępa, do kosztów budowy, dokonanej bezpośrednio przez skarżącego, wskazuje na to, że dla wykończenia nabytej budowli musiał skarżący przeprowadzić roboty budowlane w poważnym zakresie, oraz że dom ten, którego budowę skarżący doprowadził do końca w styczniu 1931, w całości powstał na koszt skarżącego, ponieważ w cenie kupna zapłacił on równowartość rozpoczętej wówczas budowy. Należy więc uznać, że skarżący odpowiada pojęciu osoby, która cały ten dom wybudowała, zaś suma, zapłacona przez niego, jako wyżej wspomniana równowartość budowy, przedstawia się jako suma zużyta na budowę. Należy więc stwierdzić, że wbrew stanowisku zaskarżonego orzeczenia, wobec zaistnienia warunków art. 2 rozporządzenia z 12 września 1930, sporna kwota podlega potrąceniu z podlegającego podatkowi dochodowemu ogólnego dochodu skarżącego, stosownie do zacytowanego przepisu.

W tym stanie rzeczy NTA zaskarżone orzeczenie uchylił jako niezgodne z prawem.

2440.

ULGI DLA NOWOWZNOSZONYCH BUDOWLI.

Osoba uprawniona do potrącenia ze swego dochodu sum zużytych na budowę domu mieszkalnego[1].

Nabywca domu niewykończonego, który budowę wykończył kosztem wynoszącym około 100% ceny kupna budowli w stanie surowym, ma (na zasadzie przepisów o ulgach z r. 1927 i 1930) prawo potrącić koszty przez siebie poniesione z dochodu podlegającego opodatkowaniu.

Wyrok NTA z 25 lutego 1938 l. rej. 933/35 w sprawie Henryka Stiela przeciw Izbie Skarbowej w Krakowie w przedmiocie ulg w podatku dochodowym z tytułu nowowzniesionej budowli.

---

[1] Por. OPA 391/33, 740/34, 1516/36, 2030/37, 2079/38, 2439/38, 2441/38, 2442/38.

Kontraktem kupna sprzedaży z 9 listopada 1931 kupił Henryk Stiel wraz z żoną Marią realność w Krakowie, obejmującą według art. I kontraktu parcelę budowlaną i znajdujący się na niej dom murowany, czteropiętrowy, w stanie surowym, jeszcze niewykończony i nie pokryty dachem. Według art. VII tegoż kontraktu zobowiązali się sprzedający pokryć dach budynku blachą cynkową oraz odpowiednio wybudować i wykończyć komin i mury zewnętrzne, jak niemniej klatki schodowe, oraz sporządzić odlewki do rynien. Wewnętrzne wykończenie budynku przeprowadził skarżący. W r. 1933 wniósł skarżący do 3 Urzędu Skarbowego w Krakowie prośbę o zwolnienie powyższego domu od podatku dochodowego oraz o potrącenie poniesionych przez siebie i żonę kosztów budowy z ogólnego dochodu, podlegającego podatkowi dochodemu. Urząd Skarbowy przyznał petentowi zwolnienie od podatku dochodowego dochodów, płynących z powyższego domu na okres ustawą przewidziany, natomiast odmówił mu prawa potrącenia z ogólnego dochodu kosztów budowy domu, stając na stanowisku, że potrącenie tych kosztów nie przysługuje nabywcom w drodze kupna nowego budynku, choćby w stanie surowym. W odwołaniu petent zaznaczył, że poniesione przez niego koszty wykończenia budowy wynoszą około 100% ceny kupna budynku w stanie surowym i domagał się przyznania mu prawa potrącenia tych kosztów przynajmniej w wysokości około 60.000 zł, na udowodnienie których przedłożył oryginalne rachunki. Izba Skarbowa w Krakowie zaskarżonym orzeczeniem odwołania nie uwzględniła z tym uzasadnieniem, że według dotyczącego kontraktu nabył petent wraz z żoną dom wprawdzie w stanie niewykończonym i bez dachu, jednak obowiązek wykończenia domu na własny koszt ciążył na sprzedawcach z tym, że w razie niewykończenia przez nich powyższych robót mają nabywcy prawo poniesione na ten cel koszty potrącić z ceny kupna.

To orzeczenie Izby Skarbowej jest przedmiotem skargi do NTA, który rozważył co następuje:

Skarga zarzuca, że Izba Skarbowa mylnie przyjęła, że wedle p. VII kontraktu obowiązek wykończenia domu ciążył na sprzedawcach, nie zwracając uwagi na to, że wedle tego postanowienia kontraktu tylko pewne roboty wykonać mieli sprzedający, oraz, że wobec twierdzenia rekurenta, że on wykończył budowę, powinna była Izba Skarbowa, o ile przedłożone akta nie wystarczały do ustalenia tej kwestii, zażądać od niego odpowiedniego wyjaśnienia.

Izba Skarbowa w zaskarżonym orzeczeniu stanęła na stanowisku, że w danym wypadku należy sprzedawców, a nie nabywców domu uważać za osoby, które dom wybudowały. W odpowiedzi na skargę zaś podnosi Izba Skarbowa, że rozporządzenie Prezydenta z 22 kwietnia 1927 poz. 372 Dz. Ust. o rozbudowie miast nie przewiduje podziału kosztów budowy między osoby, które budowę rozpoczęły, a osoby, które budowę domu ukoń-

czyły, wobec czego obojętna — zdaniem Izby Skarbowej — jest okoliczność, czy dalsze wykończenie budowy nastąpiło również na koszt sprzedawcy, czy na koszt nabywcy i jakie wydatki z tego tytułu poniósł nabywca.

Otóż zarówno po myśli art. 33 powołanego przez pozwaną władzę rozporządzenia z 1927 r. o rozbudowie miast, jak i po myśli analogicznego — w rozpoznawanej kwestii — art. 2 rozporządzenia z 12 listopada 1930 o ulgach dla nowowznoszonych budowli poz. 508 Dz. Ust., pod rządem którego nastąpiło wykończenie danego domu, prawo potrącenia z ogólnego dochodu, podlegającego podatkowi dochodowemu, sum zużytych na budowę przysługuje osobom, które w terminie określonym w powyższych przepisach wybudują domy mieszkalne.

Wedle jasnego zamiaru ustawodawcy podstawę udzielenia wyżej określonych ulg stanowi cel powiększenia ilości mieszkań. Cel ten oczywiście nie zostaje osiągnięty przez samo wybudowanie domu w stanie surowym, lecz dopiero przez wykończenie jego budowy, które umożliwia jego zamieszkanie.

Zgodnie z powyższym NTA już w wyroku z 26 czerwca 1934 l. rej. 3439/32 (OPA 740/34) orzekł i uzasadnił, że ulga podatkowa z art. 33 p. 3 rozporządzenia Prezydenta z 22 kwietnia 1927 o rozbudowie miast przysługuje osobie, na której ostatecznie koszt powstaje nowy obiekt budowlany i to skutkiem celowej działalności gospodarczej tej jednostki, skierowanej właśnie na powstanie nowego domu mieszkalnego.

Trafnie zarzuca skarga, że zaskarżona decyzja mylnie przyjęła, jakoby według punktu VII kontraktu na sprzedawcach ciążył obowiązek wykończenia domu, nie zwracając uwagi na to, że według postanowień tego punktu kontraktu tylko pewne roboty w kontrakcie tym oznaczone mieli wykonać sprzedający, poza tym zaś wykończenie budowy miał przeprowadzić na swój koszt skarżący.

Jeżeli więc skarżący kupiwszy dom w stanie surowym, następnie poza robotami, które w myśl art. VII kontraktu kupna sprzedawcy zobowiązali się wykonać, budowę domu wykończył — jak twierdził w odwołaniu — kosztem około 60.000 zł, co do których przedłożył oryginalne rachunki, która to suma stanowić ma blisko 100% ceny kupna realności w stanie surowym, to w razie stwierdzenia przez władzę skarbową tych faktycznych okoliczności byłoby w świetle powyższych wywodów uzasadnione żądanie skarżącego, by z ogólnego jego dochodu potrącono sumy przez niego na wykończenie domu zużyte.

Gdy zaś władza pozwana powyższych twierdzeń skarżącego i przedłożonych przez niego rachunków nie rozpatrzyła, to orzeczenie jej należało uznać za dotknięte istotną wadliwością postępowania....

ULGI DLA NOWOWZNOSZONYCH BUDOWLI.

Osoba uprawniona do potrącenia ze swego dochodu sum zużytych na budowę domu mieszkalnego[1].

Nabywca domu niewykończonego, który następnie budowę ukończył, nie ma prawa potrącenia kosztu nabycia budowli ze swego dochodu podlegającego opodatkowaniu, jeśli z okoliczności sprawy wynika, że nabycie miało charakter lokaty kapitału, nie było zaś wyrazem woli wybudowania nowego domu.

Wyrok NTA z 19 stycznia 1938 l. rej. 3819/36 w sprawie Juliana Polaka przeciw Izbie Skarbowej w Stanisławowie w przedmiocie ulg w podatku dochodowym z tytułu nowowzniesionej budowli.

Skarżący kupił w marcu 1932 niewykończony dom mieszkalny, już częściowo zamieszkały, za sumę 5.000 dol. i następnie kosztem 2.445 zł budowę wykończył tak, że została ona przez władzę budowlaną uznana za ukończoną w listopadzie 1932. Na prośbę o potrącenie kosztów budowy z dochodów skarżącego, podlegających podatkowi dochodowemu, w ciągu 5 lat władza pozwana zaskarżoną decyzją przyznała tę ulgę w odniesieniu do kwoty 2.445 zł, odmawiając jej co do kosztów budowy, poniesionych przez zbywców, i motywując tę odmowę tym, że skarżący żadnych zabiegów ani czynności o charakterze gospodarczym, których celem byłoby wybudowanie nowego domu, nie podejmował, a ograniczył się do spłaty długów, zaciągniętych przez zbywców na pokrycie kosztów budowy.

Na zarzuty skargi przeciw temu postanowieniu rozważył NTA co następuje:

Jak to NTA wyrokiem z 20 października 1937 l. rej. 6588/34 (Zb. wyr. nr 1326 S)[2] orzekł i uzasadnił, zaliczenie kosztów budowy, wyłożonych przez pozbywcę domu niewykończonego, do sumy kosztów nabywcy, korzystającej z ulgi w myśl art. 33 p. 3 rozporządzenia z 22 kwietnia 1927 poz. 372 Dz. Ust., może nastąpić, o ile kupno niewykończonej budowli może być w konkretnym wypadku uznane za akt celowej działalności gospodarczej nabywcy, skierowanej na budowę nowego domu. Wedle motywów tego wyroku — na które się NTA w myśl swego regulaminu powołuje — charakter taki będzie kupno posiadało wtedy, gdy w rzeczywistości z uwagi na zachodzące warunki, a w szczególności na stan budo-

---

[1] Por. OPA 391/33, 740/34, 1516/36, 2030/37, 2079/38, 2439/38, 2440/38, 2442/38.
[2] OPA 2030/37.

wy, rozmiar pozostałych jeszcze do wykonania robót budowlanych oraz ich techniczny charakter, jest ono widocznie wyrazem woli nabywcy użycia posiadanych środków na wybudowanie domu mieszkalnego, a nie zwykłego ulokowania kapitału w wartościach nieruchomych. W danym wypadku akta wskazują na to, że dom w momencie kupna przez skarżącego był wybudowany a nawet częściowo zamieszkały, brak było tylko zewnętrznej wyprawy, roboty zaś, dokonane po nabyciu go przez skarżącego na jego rachunek, obejmowały tylko pewne wykończenia, usunięcia usterek itp., a ich koszt wynosił w stosunku do kosztów poniesionych przez pozbywców kwotę nieznaczną. Tak więc okoliczności sprawy jak stan budowy w momencie nabycia, rozmiar pozostałych jeszcze do wykonania robót budowlanych oraz ich techniczny charakter wskazywały, że w niniejszym wypadku należy dokonaną przez skarżącego transakcję skwalifikować jako lokatę kapitału, nie zaś jako wyraz woli wybudowania nowego domu. Jeśli więc w tym stanie rzeczy władza pozwana uznała, że kupno domu niewykończonego nie było w danym wypadku czynnością o charakterze gospodarczym, której celem byłoby wybudowanie nowego domu — nie dopatrzył się w tym NTA ani obrazy prawa, ani wadliwości postępowania.

Z tych powodów oddalił NTA skargę jako nieuzasadnioną.

2442.

ULGI DLA NOWOWZNOSZONYCH BUDOWLI.

Osoba uprawniona do potrącenia ze swego dochodu sum zużytych na budowę domu mieszkalnego — w przypadku sprzedaży domu przed ukończeniem budowy[1].

Osoba, która rozpoczęła budowę nowego domu mieszkalnego, lecz przed ukończeniem budowy dom sprzedała, nie ma prawa do ulg w podatku dochodowym z art. 3 ustawy z 24 marca 1933 poz. 173 Dz. Ust.

Wyrok NTA z 19 października 1938 l. rej. 2314/37 w sprawie Mendla Zwirna przeciw Izbie Skarbowej w Stanisławowie w przedmiocie ulgi w podatku dochodowym z tytułu nowowzniesionego budynku.

Skarżący sprzedał dom w trakcie budowy. Po dokonaniu sprzedaży domu skarżący, powołując się na art. 3 ustawy o ulgach dla nowowzniesio-

---

[1] Por. OPA 740/34, 2030/37, 2079/38.

nych budowli (poz. 173/33 Dz. Ust.), zwrócił się 16 lutego 1937 do Urzędu Skarbowego o potrącenie wydatkowanej kwoty na budowę z ogólnego dochodu jego, podlegającego podatkowi dochodowemu. Władza I instancji nie uwzględniła żądania skarżącego, zaznaczając m. i., że ulgi przewidziane w art. 3 powołanej ustawy z tytułu nowej budowy przysługują właścicielowi, który budynek całkowicie ukończył. W odwołaniu przeciw tej decyzji skarżący zarzucił, że przepis art. 3 ustawy o ulgach dla nowowznoszonych budowli z 24 marca 1933 bynajmniej nie stawia wymogu dla przyznania tej ulgi, aby otrzymujący ją ukończył całkowicie budowę domu, oraz podniósł, że fakt sprzedaży domu nie może pociągać za sobą utraty prawa korzystania z tej ulgi w świetle postanowienia ust. 2 tegoż artykułu, że więc z jego dochodu winny być potrącone sumy wydatkowane przez niego, a z dochodu nowonabywcy — kwoty zużyte przez tegoż na dokończenie budowy. Władza II instancji utrzymała decyzję Urzędu Skarbowego w mocy z tym uzasadnieniem, że przepisy cyt. ustawy przyznają ulgi osobom, które budowę w całości ukończyły.

W skardze na to orzeczenie powtarza skarżący zarzuty odwołania, zaznaczając, że ulga, o którą prosił, ma charakter ściśle osobisty, że zatem władza dopuściła się obrazy prawa oraz wadliwości postępowania z powodu mylnej oceny stanu faktycznego i niezbadania, w jakim stanie budowy znajdował się dom w chwili sprzedaży.

Zarzut niezbadania stanu budowy w chwili sprzedaży, jako podniesiony po raz pierwszy dopiero w postępowaniu kasacyjnym, NTA pominął.

Zarzut zaś obrazy art. 3 ustawy z 24 marca 1933 uznał NTA za nieuzasadniony z następujących powodów:

Okoliczność, którą podnosi skarga, że z ulgi podatkowej nie powinien korzystać nowonabywca domu budującego, uznał NTA za nieistotną dla rozstrzygnięcia sporu prawnego, jaki zaistniał między skarżącym a władzą pozwaną, bowiem obojętne jest dla obecnego sporu, czy i w jakiej mierze będzie korzystał nowonabywca z uprawnień, których odmówiła władza pozwana skarżącemu. Skarżący powołuje się dalej na postanowienie art. 4 cyt. ustawy, w myśl którego ulgi przewidziane w art. 3 będą mogły być warunkowo przyznawane jeszcze przed ukończeniem budowy. Z wyraźnego jednak brzmienia cyt. przepisu nie wynika bynajmniej obowiązek władzy uwzględnienia takiego żądania. Potrącenie kosztów budowy przed jej ukończeniem przede wszystkim może być przyznane, a nie musi, — nadto jest z góry uzależnione od dotrzymania warunków, na jakich przyznano ulgi w trakcie budowy, jak stanowi ust. 2 art. 4, poza tym przewidziany został przez ustawodawcę specjalny tryb przyznawania tej ulgi, który ustala Minister Skarbu w drodze rozporządzenia.

Przepis powołany ma na względzie jedynie ten cel, aby budującemu, będącemu w trudnych warunkach finansowych, ułatwić doprowadzenie

budowy do końca, a nie aby tego, kto odstępuje od popieranego przez ustawodawcę celu gospodarczego w postaci przysporzenia domów mieszkalnych, dla urzeczywistnienia którego została jedynie ulga omawiana wprowadzona, chciał ustawodawca faworyzować dalszymi koncesjami ulgowymi.

Z uwagi na powyższe NTA oddalił skargę jako nieuzasadnioną.

2443.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Przedsiębiorstwo w rozumieniu art. 1 ustawy o podatku przemysłowym[1]. — Obowiązek podatkowy w przypadku nielegalnego istnienia przedsiębiorstwa[2]. — Pojęcie instytucji kredytowej[3].

1. Ustawa o podatku przemysłowym nie przewiduje legalności w prowadzeniu przedsiębiorstwa jako warunku, który rodzi obowiązek podatku przemysłowego, toteż przedsiębiorstwo, o ile jest przedsiębiorstwem przewidzianym w tej ustawie, nie jest wolne od podatku z tej racji, że jest prowadzone nielegalnie.

2. Przedsiębiorstwo, podlegające podatkowi przemysłowemu, musi posiadać charakter jednego z przedsiębiorstw, wymienionych w przepisach taryfy zał. do art. 23 ustawy o podatku przemysłowym. Do charakteru przedsiębiorstwa należy to, że stanowi ono główny lub jeden z głównych sposobów zarobkowania lub źródeł dochodu. Nie jest przedsiębiorstwem dorywcza lub nawet sporadyczna działalność, mająca nawet charakter skonkretyzowanej, na zysk obliczonej imprezy, z wyjątkiem np. dostawy z art. 18 ustawy.

3. „Instytucje kredytu krótkoterminowego", „domy bankowe", „kantory wymiany", „lombardy", „spółdzielcze zakłady kredytowe" posiadają cechę powszechności. Ścisła ograniczoność działalności nie mieści się w pojęciu „instytucji kredytowej", jak nie mieści się w ściślejszym pojęciu „banku", „kantoru wymiany" lub „lombardu".

Wyrok Izby Karnej (s. 1) SN z 13 maja 1937 1 K. 187/37.

Oskarżeni zarzucają w kasacji: a) że ustalenia wyroku nie uzasad-

---

[1] Por. OPA 2156/38, gl 2204/38, gl 2206/38, 2315/38.

[2] Por. OPA 1664/37, 1701/37, 1734/37, 2023/37, 2437/38.

[3] Por. OPA 1669/37, 1734/37.

nią skazania, ponieważ wypożyczanie własnych lub cudzych pieniędzy na procent nie podlega podatkowi przemysłowemu, jeśli działalność taka nie ma charakteru przedsiębiorstwa bankowego, a w tym względzie nie ustalił Sąd zasadniczych cech takiego przedsiębiorstwa, a mianowicie: zewnętrznej formy organizacyjnej, oddzielnego zakładu, istnienia klienteli i ryzyka, zawodowego charakteru tych czynności, b) że mylnie uznano działanie oskarżonych za przedsiębiorstwo obliczone na zysk, skoro dochód brutto nie jest jeszcze zyskiem, a do pojęcia przedsiębiorstwa istotny jest nie tyle fakt osiągnięcia zysku, ile zamiar jego osiągnięcia; c) że mylnie uznano działanie oskarżonych za przedsiębiorstwo kredytu krótkoterminowego, skoro nie ustalono, że działanie to miało charakter czynności bankowych, przy czym nie wzięto pod uwagę, że oskarżeni nie posiadali koncesji na przedsiębiorstwo tego rodzaju, ani też kapitału zakładowego, a prowadzenie takiego przedsiębiorstwa bez kaucji stanowi przestępstwo z art. 27 pr. o wykr., ustawa zaś nie zna podatku przemysłowego od korzyści materialnych, osiągniętych w drodze przestępnej; d) że działanie oskarżonych nie jest także przedsiębiorstwem, które nie mogło być objęte taryfą (zał. do art. 23 ustawy o podatku przemysłowym), skoro tego rodzaju czynności były znane w czasie wydania ustawy o podatku przemysłowym, a zatem mogły być objęte taryfą, przy czym w wyroku nie ustalono jednego z istotnych momentów, a mianowicie wysokości obrotu; e) że nie wzięto pod uwagę, iż oskarżeni w każdym razie działali pod wpływem błędu z art. 20 § 1 k. k.

SN zważył co następuje:

Ad a), b), c), d). Sąd ustalił w wyroku, że Spółka Akc. Fabryk Cukru i Rafinerii „Józefów" w Warszawie w osobach jej odpowiedzialnych zarządców oskarżonego Maurycego, Romana i Tadeusza P. w latach 1933 i 1934 pożyczyła Spółkom Akc.: Cukrowni i Rafinerii „Wieluń", Fabryki Cukru i Rafinerii „Michałów" i Cukrowni „Młynów" pieniądze na procent. Ta działalność Spółki Akc. „Józefów" miała siedzibę w biurze tejże spółki i była księgowana w książkach handlowych spółki. Co się tyczy charakteru tej działalności, to pożyczki były krótkoterminowe.

Na tej zasadzie uznaje Sąd, że ta działalność Spółki Akc. „Józefów" miała charakter handlowy, że była ona przedsiębiorstwem handlowym, gdyż miała siedzibę i organizację w biurze Spółki Akc. „Józefów" w Warszawie, gdzie korzystała z aparatu biurowego i była księgowana w księgach handlowych tejże spółki akc. Przedsiębiorstwo to było obliczone na zysk, wyrażający się w pobieranych odsetkach, brało na siebie z powodu swej działalności pewne ryzyko na przypadek zawieszenia wypłat przez trzy wyżej wymienione spółki akc. — dłużniczki, które stanowiły jej klientelę. Ilość klientów nie może tu grać roli, gdyż udzielający kredytu musi dobierać sobie takich dłużników, do których ma zaufanie, ażeby go nie

zarwali. W danym zaś wypadku pożyczki osiągnęły tak poważne sumy, że starczyło ich na udzielenie drobnych pożyczek tysiącom klientów, lecz Spółka Akc. „Józefów" widocznie uważała dla siebie za dogodniejsze i pewniejsze pożyczać pieniądze mniejszej ilości klientów.

Pożyczki były sporadyczne, oprócz lat 1933 i 1934 miały miejsce i przedtem i były dokonywane przez spółkę akcyjną w stosunku do takichże spółek, podporządkowanych w swojej działalności prawu handlowemu, co wszystko razem wskazuje na zawodowy charakter udzielania tych pożyczek. Okoliczność, iż wszystkie te cztery przedsiębiorstwa posiadały wspólną administrację, lub też, że większość akcyj tych przedsiębiorstw jest własnością oskarżonych, uznaje Sąd za nieistotną.

Co się tyczy zaklasyfikowania działalności oskarżonych wypowiada Sąd zdanie, że działalność ta polegała na udzielaniu krótkoterminowych pożyczek, a więc przedsiębiorstwo to podpada pod rozdz. III lit. A taryfy, co jest zgodne z ostatnim orzeczeniem SN z 4 maja 1936 2 K. 324/36[1] i z 17 listopada 1936 1 K. 601/36[2], a co do kategorii utożsamiając kapitał zakładowy z saldem wymienionych trzech spółek akcyjnych-dłużniczek, należy to przedsiębiorstwo zaliczyć do I kat. handl. Gdyby nie zgodzić się z zaliczeniem tych przedsiębiorstw do instytucyj kredytu krótkoterminowego, to wtedy podchodziłyby one pod tzw. „inne przedsiębiorstwa", przewidziane w § 123 rozp. wykon. z 29 marca 1932 poz. 406 Dz. Ust. do ustawy o podatku przemysłowym i również ze względu na swój szerszy obrót należałyby do I kat. handl. Jednak Spółka Akc. „Józefów" prowadziła to przedsiębiorstwo zupełnie bez świadectwa przemysłowego.

Niezupełnie wprawdzie można zgodzić się ze zdaniem kasacji, że brak koncesji, wymaganej w ustawie o prawie bankowym, nie kwalifikuje przedsiębiorstwa jako przedsiębiorstwo wymagające wykupienia świadectwa przemysłowego, gdyż brak koncesji pociąga za sobą ten tylko skutek, że przedsiębiorstwo jest prowadzone nielegalnie, a sam przez się pociąga za sobą odpowiedzialność karną z art. 27 pr. o wykr., lecz brak koncesji, a zatem potajemne prowadzenie przedsiębiorstwa nie uwalnia jeszcze od uiszczenia podatku przemysłowego, jeśli on jest wymagany od przedsiębiorstw tego typu. Nielegalność prowadzenia przedsiębiorstwa nie może być premią dla przedsiębiorstw. Tak samo bowiem jak prowadzenie przedsiębiorstwa przemysłowego (niekoncesjonowanego) bez należytego zgłoszenia (art. 7 pr. przem. z 7 czerwca 1927 poz. 468/27 i 350/34 Dz. Ust.) nie zwalnia przedsiębiorcy od wykupienia odpowiedniego świadectwa przemysłowego, tak też i przemysł wymagający koncesji a prowadzony bez koncesji, aczkolwiek nielegalny, podlega podatkowi przemysłowemu w odpowiedniej postaci. Kwestia uprawnienia do prowadze-

[1] OPA 1664/37.
[2] OPA 1669/37.

nia przedsiębiorstwa jest różna od kwestii podatkowych. Pierwsza jest kwestią administracji ogólnej, drugie dotyczą wyłącznie ustaw podatkowych. Ustawa o podatku przemysłowym nie przewiduje legalności w prowadzeniu przedsiębiorstwa jako warunku, który rodzi obowiązek podatku przemysłowego, dlatego też przedsiębiorstwo, o ile jest przedsiębiorstwem przewidzianym w tej ustawie, nie jest wolne od podatku z tej tylko racji, że jest prowadzone nielegalnie.

Działalność jednak osoby musi posiadać cechy przedsiębiorstwa „lub“ zajęcia przemysłowego (art. 1 ustawy o podatku przemysłowym). Nie jest „przedsiębiorstwem“ dorywcza lub nawet sporadyczna działalność, mająca nawet charakter skonkretyzowanej, na zysk obliczonej imprezy (z wyjątkiem np. dostawy z art. 18); do charakteru bowiem przedsiębiorstwa należy to, że stanowi ono główny lub jeden z głównych sposobów zarobkowania lub źródeł dochodu. To samo dotyczy także pojęcia „przedsiębiorstwo przemysłowe“. Cechą przedsiębiorstwa jest także to, że korzystanie z jego działalności jest dostępne nieograniczonej liczbie klienteli.

Przedsiębiorstwo, podlegające podatkowi przemysłowemu, musi posiadać charakter jednego z przedsiębiorstw, wymienionych w przepisach zał. do art. 23 ustawy.

Wszystkie te czynniki muszą być ustalone, jeśli chodzi o rozwiązanie pytania co do obowiązku wykupienia świadectwa przemysłowego.

W tym wypadku ustalił Sąd, że oskarżeni prowadzą fabrykę cukru i rafinerię oraz że uzyskane w postaci własnych kredytów czy też funduszów pieniądze pożyczają trzem innym fabrykom cukru, które zresztą albo mają z firmą prowadzoną przez oskarżonych wspólną administrację, lub też stanowią wszystkie razem w przeważnej części własność oskarżonych. Nie wynika z ustaleń wyroku, by udzielanie kredytu z funduszów przedsiębiorstwa „Józefów“, które jest — jak powiedziano — fabryką i rafinerią cukru, było głównym lub jednym z głównych źródeł dochodu oskarżonych (firmy). Ani wysokość udzielonych kredytów, ani też wysokość odsetek nie ma w danym wypadku żadnego znaczenia. Z ustaleń wyroku wynika, że działalność oskarżonych była udzieleniem pomocy finansowej pokrewnym, ściśle oznaczonym przedsiębiorstwom i do tego przedsiębiorstwom będącym w większej części własnością oskarżonych, co wbrew zdaniu Sądu nie jest rzeczą obojętną.

Ponadto udzielenie kredytu było ograniczone wyłącznie do tych trzech przedsiębiorstw, z kredytu tego nikt inny nie korzystał. Działalność zatem nie miała charakteru powszechności, co — jak już nadmieniono — jest jedną z cech przedsiębiorstwa, podlegającego podatkowi przemysłowemu. Taką cechę powszechności mają przedsiębiorstwa (instytucje) kredytu krótkoterminowego, pod które Sąd podciąga działalność oskarżonych.

A instytucje te (cz. II A. III zał. do art. 23 ustawy) muszą być przede wszystkim „instytucjami kredytu krótkoterminowego" lub „domami bankowymi", lub „kantorami wymiany lub lombardami", albo „spółdzielczymi zakładami kredytowymi". Ostatnio wymieniona kategoria instytucyj odpada, ale tak ta kategoria, jak inne wyżej wymienione nie dadzą się wyobrazić jako ograniczające swoją działalność kredytową do trzech przedsiębiorstw i to wspólnego ze sobą rodzaju i pochodzenia. Ścisła ograniczoność działalności nie mieści się w pojęciu „instytucji kredytowej", jak nie mieści się w ściślejszym już pojęciu „banku", „kantoru wymiany" lub „lombardu".

Nie może ona być także podciągnięta pod pojęcie „zajęcia przemysłowego" z cz. II C. XIX. zał. do art. 23 ustawy, których cechą jest, prócz momentu „powszechności" co do możliwości korzystania z ich usług, wykonywanie pewnego przemysłu, za jaki w każdym razie nie można uznać udzielenia pożyczek.

Pojęcie bowiem przemysłu w znaczeniu ustawy nie może obejść się bez momentu pewnego wysiłku fizycznego.

Tak zatem nie można działalności oskarżonych podciągnąć pod żadną z kategorii przedsiębiorstw, wymienionych w zał. do art. 23, a w szczególności wskazanych przez Sąd w wyroku. Ponieważ zaś zupełnie wyczerpujące ustalenia wyroku wskazują na brak w czynie oskarżonych cech przestępstwa, przeto uchylenie wyroku i uniewinnienie oskarżonych jest uzasadnione.

2444.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Kartel — świadectwa przemysłowe uczestników[1].

Jeżeli z mocy umowy konsorcjalnej oddzielne przedtem przedsiębiorstwa młynarskie zorganizowały jedno przedsiębiorstwo zakupu, produkcji i sprzedaży ryżu, a każdy z uczestników umowy zrzekł się prowadzenia samoistnego przedsiębiorstwa tego rodzaju i w zamian za korzyści materialne, przewidziane w umowie, zobowiązał się zaprzestać produkcji ryżu tak w swoich, jak i cudzych zakładach przemysłowych, a co za tym idzie i samoistnej sprzedaży — nie może być mowy o prowadzeniu przez poszczególnych uczestników samoistnego przedsiębiorstwa handlowego, obowiązanego do nabycia oddzielnego świadectwa przemysłowego.

Wyrok Izby Karnej (s. 1) SN z 15 listopada 1937 1 K. 1238/37.

---

[1] Por. OPA 2204/38, 2205/38, 2206/38, gl 2315/38; zob. także 1849/37, 1850/37.

Kasacja oskarżonego zarzuca: 1) obrazę art. 369 lit. a) k. p. k. przez nieustalenie w sentencji wyroku czynu przypisanego oskarżonemu, 2) obrazę art. 1 ustawy o podatku przemysłowym i art. 178 O. P. przez uznanie, że oskarżony prowadził przedsiębiorstwo handlowe pomimo nieustalenia ani jednej cechy, charakteryzującej obiektywnie prowadzenie przedsiębiorstwa handlowego, jako to wyodrębnionego majątku, towaru, pomieszczenia, klienteli itp. czynników, które w zespole swym dają pojęcie przedsiębiorstwa. Również nie wskazuje Sąd elementów, charakteryzujących przedsiębiorstwo w znaczeniu choćby subiektywnym jako zespół czynności, wykonywanych zawodowo a skierowanych na osiągnięcie celów zarobkowych, nie ustaliwszy zaś istnienia przedsiębiorstwa, Sąd Okręgowy nie miał podstaw prawnych do stosowania art. 178 § 1 O. P. Bezpodstawny jest wniosek Sądu, że konsorcjum jako całości nie można uważać za spółkę; skoro z umowy konsorcjalnej wynika, że kontrahenci powołali chociaż nie nowe przedsiębiorstwo, lecz nową organizację prawną do prowadzenia istniejącego już przedsiębiorstwa i że kontrahenci umowy konsorcjalnej zobowiązali się dążyć do osiągnięcia wspólnego celu gospodarczego, mianowicie do prowadzenia w sposób racjonalny zakupu, przerobu i sprzedaży ryżu, — a więc zawarli spółkę w rozumieniu art. 546 k. z. Zresztą według ustalonej interpretacji skarbowej umowa kartelowa, przy której tworzy się wspólna organizacja sprzedaży, jest spółką. Warszawski Młyn Parowy nie korzystał z uprawnień co do zakupu surowców, a więc odpada i ta nieistotna przesłanka, na której Sąd oparł wniosek o istnieniu odrębnego przedsiębiorstwa.

SN zważył co następuje:

1) Sąd Okręgowy w sentencji wyroku z 4 grudnia 1936 uznał oskarżonego winnym prowadzenia w r. 1932 bez świadectwa przemysłowego „detalicznej sprzedaży ryżu", nie ustalając przy tym ani miejsca, gdzie ta sprzedaż się odbywała, ani posiadania w tym celu przez oskarżonego zakładu handlowego. Art. 10 ustawy o podatku przemysłowym stanowi, że „świadectwa przemysłowe winny być wykupywane: 1) przez przedsiębiorstwa handlowe i przemysłowe dla każdego przez nie prowadzonego *oddzielnego zakładu* handlowego, względnie przemysłowego, i 2) przez *każde przedsiębiorstwo* na zysk obliczone, a wykonywane bez utrzymywania oddzielnego zakładu". Nie ustaliwszy, aby oskarżony posiadał jakikolwiek zakład handlu towarowego dla sprzedaży ryżu, Sąd nie mógł zastosować przepisu ust. 1 art. 10 ustawy o podatku przemysłowym, a z drugiej strony według licznych wyjaśnień SN przedsiębiorstwo handlu detalicznego towarowego, przewidziane w kategorii drugiej rozdz. I lit. A cz. II zał. do art. 23 tej ustawy, nie może istnieć bez zakładu handlowego, a zatem Sąd Okręgowy nie miał podstaw prawnych do zastosowania i ust. 2 tegoż art. 10. Wobec tego zarzut kasacji, że Sąd

Okręgowy w sentencji wyroku nie ustalił czynu, przypisanego oskarżonemu, jest słuszny. Zresztą z uzasadnienia wyroku wynika, że i sam Sąd nie uważał przedsiębiorstwa oskarżonego za „handel detaliczny“, lecz za zgoła inne przedsiębiorstwo handlowe, ze względu zaś, że uznał je za mające obowiązek nabycia świadectwa przemysłowego nie I lecz II kat., skwalifikował je jako handel detaliczny.

Zarzucany oskarżonemu czyn Sąd Okręgowy skonkretyzował w ten sposób, że oskarżony jako zarządca Tow. Akc. Warszawski Młyn Parowy odpowiada za to, że rzeczone Tow. Akc., będąc „właścicielem ryżu w ilościach, wskazanych w relacji, wymienionej w art. 2 umowy konsorcjalnej z 11 czerwca 1929, swój surowiec na podstawie umowy oddawało do przerobienia Łuszczarni w Gdyni, a po przerobieniu surowca w cudzym zakładzie przemysłowym — rozprzedawało ryż, na podstawie umowy, przez komisanta spółkę Polski Przemysł Ryżowy“. Ale i w takim ujęciu sprawy z punktu widzenia ustawy o podatku przemysłowym obowiązek nabycia świadectwa przemysłowego na sprzedaż ryżu ciążył nie na właścicielu ryżu, lecz na prowadzącym sprzedaż faktycznie, zwłaszcza jeśli to miała być sprzedaż prowadzona przez samoistną osobę prawną, jaką była spółka z ogr. odp. „Polski Przemysł Ryżowy“.

2) Sprawa niniejsza powstała na tle skomplikowanych pod względem prawnym stosunków i stanowi tylko fragment większego zagadnienia, podniesionego przez Ministerstwo Skarbu, a mianowicie opodatkowania skoncentrowanego w Gdyni przedsiębiorstwa produkcji i sprzedaży ryżu łuszczonego. Ministerstwo Skarbu przyszło do przekonania, że obowiązek opłacania podatku przemysłowego, w szczególności obrotowego, ciąży na uczestnikach umowy konsorcjalnej z 11 czerwca 1929, i rezultatem tego było wszczęcie przez 3 Urząd Skarbowy postępowania karnego z art. 178 O. P. przeciw jednemu z uczestników rzeczonego konsorcjum Tow. Akc. Warszawski Młyn Parowy za prowadzenie handlu hurtowego ryżem bez świadectwa przemysłowego. Urząd Skarbowy orzeczeniem karnym z 29 grudnia 1935 skazał za to przestępstwo, popełnione w r. 1932, zarządcę Tow. Akc. Warszawski Młyn Parowy na 6.000 zł grzywny.

3) Essentialia umowy z 11 czerwca 1929 nazwanej „konsorcjalną“ polegają na tym, że zastąpiła ona poprzednią z 4 sierpnia 1928 umowę kartelową zawartą przez 6 krajowych przedsiębiorstw młynarskich, w których liczbie było Tow. Akc. Warszawski Młyn Parowy, z firmą „Polski Przemysł Ryżowy“ Sp. z ogr. odp., celem zracjonalizowania i stabilizacji wytwórczości ryżu oraz w dążeniu do zmniejszenia kosztów sprzedażnych i przewozowych. Przedmiotem układu z r. 1928 było powierzenie firmie „Polski Przemysł Ryżowy“ wyłącznej sprzedaży komisowej całej ich (przedsiębiorstw młynarskich) samoistnej w owym czasie produkcji ryżu. Umowa konsorcjonalna miała na celu „koncentrację i racjonalizację pro-

dukcji ryżu oraz rozwój eksportu produktów ryżowych" i została zawarta pomiędzy f. „Łuszczarnia Ryżu Wasserberger i S-ka", Spółka Komandytowa w Gdyni, a 5 innymi wyżej wspomnianymi przedsiębiorstwami młynarskimi. Na mocy tej nowej umowy 5 przedsiębiorstw młynarskich i w ich liczbie Warszawski Młyn Parowy Tow. Akc. zobowiązały się zaprzestać produkcji ryżu tak w swoich, jak i cudzych zakładach przemysłowych i nie zakładać innych w tym celu zakładów, ażeby cała krajowa produkcja ryżu została skoncentrowana w zakładach firmy „Łuszczarnia Ryżu Wasserberger i S-ka" w Gdyni, ta zaś ostatnia zobowiązała się prowadzić produkcję ryżu w swoich zakładach w Gdyni, stosownie do postanowień umowy konsorcjalnej.

Jako wynagrodzenie „za ubytek dochodów, wskutek zaprzestania własnej produkcji", firma „Łuszczarnia Ryżu Wasserberger i S-ka" przyznała pozostałym podpisanym firmom „te korzyści materialne, które w niniejszej umowie są przewidziane, a firmy te przyjmują w zamian za to na siebie również obowiązki w umowie określone". Dla określenia wysokości udziału firm w przedsiębiorstwie przyjęty został klucz, według którego Tow. Akc. Warszawski Młyn Parowy uczestniczyło w 4,53125% (art. II). Zakupu surowca ryżu dokonywa firma Łuszczarnia Ryżu Wasserberger i S-ka „w swoim imieniu i na własny rachunek". Uczestnicy umowy mogą żądać nabycia surowca w ilości, odpowiadającej wyżej wymienionej relacji u wskazanych przez nich dostawców (art. III). „Finansować zakupy oraz inne umówione i w związku z tym powstałe wydatki" mają obowiązek uczestnicy umowy „dostarczając każdorazowo pokrycia według relacji z art. II umowy". Na kampanię 1929/1930 r. przeprowadzone zostanie sfinansowanie dostawy surowca zgodnie z umowami, zawartymi z Warsz. Bankiem Dyskontowym (art. IV). Produkcję, tj. całą przeróbkę surowca, aż do uzyskania zeń gotowego towaru prowadzą „Łuszczarnie w Gdyni" (skrót nazwy firmy Łuszczarnia Ryżu Wasserberger i S-ka Spółka komandytowa w Gdyni) na własny rachunek, przestrzegając staranności porządnego kupca oraz prowadząc dokładną ewidencję nabytych ilości surowca itd., odnośne zaś wykazy podlegają kontroli uczestników umowy. Przechowywanie gotowego towaru będzie się odbywało w magazynach Łuszczarni w Gdyni, a wydanie takiego towaru będzie następowało według dyspozycji i na zlecenie syndykatu sprzedaży (art. VI). „Wyprodukowany ryż zostanie w całości sprzedany przez syndykat sprzedaży, który w charakterze komisanta przeprowadzi sprzedaż, a to zgodnie z zasadniczymi postanowieniami statutu tego syndykatu, tj. umowy spółki pod firmą „Polski Przemysł Ryżowy" Sp. z ogr. odp., której wspólnikami są wszystkie niżej podpisane firmy (art. VII). „Wszystkie niżej podpisane firmy równocześnie z podpisaniem niniejszej umowy zawiadomią Polski Przemysł Ryżowy Sp. z ogr. odp., że kwoty,

uzyskane ze sprzedaży, a przypadające poszczególnym członkom, mają być w całości postawione Łuszczarniom w Gdyni, które w porozumieniu z syndykatem sprzedaży przeprowadzą następnie rozliczenie i rozdział uzyskanych kwot pomiędzy poszczególnych członków i zarządzą wypłatę przypadających kwot na rzecz każdej z podpisanych firm (art. VIII). Przytoczone wyżej główne postanowienia umowy konsorcjalnej nie dają podstaw do wniosku, że na podstawie umowy konsorcjalnej każdy z jej uczestników był właścicielem wyprodukowanego ryżu i dokonywał sprzedaży (oczywiście hurtowej, a nie detalicznej) na własny rachunek. Przeciwnie, świadczą one, że poszczególny kontrahent tej umowy nie mógł sam osobiście rozporządzać zakupionym na dostarczone przezeń środki pieniężne surowcem. Mógł jedynie wskazać osobę dostawcy surowca i kontrolować prawidłowość produkcji. Co zaś do sprzedaży, to — jak widać z protokołu oględzin ksiąg handlowych Polskiego Przemysłu Ryżowego, spisanego przez buchaltera skarbowego — temu poszczególnemu kontrahentowi „nie wolno było na podstawie umowy z 10 lutego 1929 bez pośrednictwa P. P. R. ani sprzedawać, ani oferować, ani dostarczać ryżu tak pośrednio, jak i bezpośrednio". Sąd Okręgowy, gubiąc się w nieistotnych szczegółach umowy konsorcjalnej, nie zwrócił uwagi na ogólny sens i znaczenie tej umowy, a mianowicie, że na podstawie tej umowy został utworzony kartel w formie spółki, przewidzianej w art. 546 k. z. i spółka ta została właścicielem wspólnego przedsiębiorstwa, polegającego na zakupie surowca ryżu, produkcji ryżu łuszczonego i sprzedaży tego produktu. Sąd Okręgowy słusznie twierdzi, że umowa konsorcjalna nie stanowiła spółki w rozumieniu kodeksu handlowego, ale pomija notorycznie znany fakt, że kartele wyższego rzędu, posiadające specjalny organ z funkcjami gospodarczymi, nazywany zwykle organem sprzedaży albo syndykatem, organizują swoje porozumienie w formie spółki prawa cywilnego, a organ gospodarczy w formie spółki prawa handlowego, co dało asumpt prawnikom niemieckim do nazywania takiego kartelu Doppeltgesellschaft. Sama umowa konsorcjalna w istocie stanowiła umowę spółki w rozumieniu art. 546 k. z., a gospodarczy jej organ Polski Przemysł Ryżowy był zorganizowany jako spółka z ogr. odp. Na mocy art. 548 k. z. rzeczy i prawa, z których się składało przedsiębiorstwo, utworzone na podstawie umowy konsorcjalnej, przedstawiały majątek spółki wyodrębniony od majątku poszczególnych kontrahentów umowy i stanowiący sam oddzielne źródło zysku. Sąd Okręgowy podstawę do zobowiązania oskarżonego do nabycia oddzielnego świadectwa przemysłowego na handel ryżem upatruje w prawie własności każdego uczestnika umowy konsorcjalnej do pewnej części wyprodukowanego ryżu. Przedmiotem jednak podatku przemysłowego jest samo przedsiębiorstwo, a nie prawa jego właściciela, gdyż inaczej trzeba byłoby przyznać, że jedno przedsiębiorstwo, należące do

kilku właścicieli, ma obowiązek nabycia tylu świadectw przemysłowych, ilu jest właścicieli, co oczywiście nie odpowiada intencjom ustawy. W sprawie niniejszej podstawowe jest inne zagadnienie, a mianowicie, czy skonsorcjowane przedsiębiorstwa młynarskie prowadziły jedno, czy 6 oddzielnych przedsiębiorstw handlowych. W tej mierze może wprowadzić w błąd ustęp art. VII umowy z 11 czerwca 1929, w którym powiedziano, że syndykat sprzedaży tj. P. P. R., Sp. z ogr. odp. przeprowadzi sprzedaż „w charakterze komisanta“, ale ten ustęp wcale nie dowodzi, że komitentem był każdy uczestnik umowy, a nie spółka nazwana konsorcjum, a po wtóre rzeczona spółka z ogr. odp. składała się z tychże skonsorcjowanych firm i była organem kartelu, a więc prowadziła nie żadną sprzedaż komisową towaru należącego do osoby trzeciej, lecz własny wspólny towar uczestników kartelu. O sprzedaży komisowej można w danym wypadku mówić jedynie teoretycznie ze względu na to, że ta spółka z ogr. odp. była osobą prawną. Ale i w tym wypadku za komitenta może być uważany jedynie sam kartel zorganizowany prawnie w formie spółki prawa cywilnego. Umowa konsorcjalna właśnie na tym polegała, że 6 oddzielnych przedtem przedsiębiorstw młynarskich zorganizowało jedno przedsiębiorstwo zakupu, produkcji i sprzedaży ryżu, a każdy z uczestników umowy zrzekł się prowadzenia samoistnego przedsiębiorstwa tego rodzaju i w zamian za korzyści materialne, przewidziane w umowie, zobowiązał się zaprzestać produkcji ryżu tak w swoich, jak i cudzych zakładach przemysłowych, a co za tym idzie i samoistnej sprzedaży.

Nie może więc być mowy o prowadzeniu przez Warszawski Młyn Parowy samoistnego przedsiębiorstwa handlowego, obowiązanego do nabycia oddzielnego świadectwa przemysłowego, i należy tylko rozważyć, jaką odpowiedzialność może ponosić Warszawski Młyn Parowy za nienabycie świadectwa przemysłowego na wspólne przedsiębiorstwo handlowe, prowadzone pod firmą Polski Przemysł Ryżowy, o ile ta firma rzeczywiście nie posiadała takiego świadectwa przemysłowego. W tej mierze w sprawie nie ma żadnych danych i rzeczą Sądu merytorycznego jest poczynienie należytych ustaleń, a do tego czasu do skazania przedstawiciela Tow. Akc. Warszawski Młyn Parowy z art. 178 O. P. nie ma żadnych podstaw prawnych.

Z tych względów SN zaskarżony wyrok uchyla.

I. Spór o opodatkowanie karteli wiąże się ściśle z pojęciem tzw. Doppeltgesellschaft. Pod pojęciem tym rozumiemy spółkę prawa cywilnego — kartel —, której uczestnicy tworzą jednocześnie organ kartelowy, zazwyczaj spółkę z ogr. odp. Ta ostatnia wykonuje pro foro externo czynności handlowe, które by wykonywał każdy uczestnik kartelu wzgl. jego bezpośredni, indywidualny kontrahent, gdyby kartel nie istniał.

Podmiotem obowiązku w podatku obrotowym może być zasadniczo: uczestnik

kartelu, kartel jako spółka prawa cywilnego, organ kartelowy posiadający odrębną osobowość prawną.

Rzecz jasna, że w podatku obrotowym nie jest wykluczone opodatkowanie każdego ogniwa organizacji kartelowej, a tym samym i każdego wymienionego podmiotu.

Na tle dotychczas obowiązującej ustawy o podatku przemysłowym, w szczególności wobec podkreślenia w art. 1, iż podmiotem podatku są „inne przedsiębiorstwa obliczone na zysk", powstały spory co do podmiotów obowiązku kartelowego. Wypowiedziane w tej dyskusji poglądy można ująć jak następuje:

Piotrowski (glosy OPA 2156/38, 2206/38 oraz monografia: Kartelowe spółki z ogr. odp. w praktyce NTA, 1938) wychodzi z założenia, że organ kartelowy nie jest obliczony na zysk, domaga się zwolnienia obrotu organu kartelowego od podatku przemysłowego, pomija natomiast kwestię, czy sam kartel powinien opłacać podatek obrotowy.

Fryde (glosa OPA 2204/38) stoi zasadniczo na tym samym stanowisku a jedynie w drodze koncesji dopuszcza opodatkowanie organu kartelowego (spółki syndykackiej) odnośnie do ściśle komisowych operacyj. Czy podlega opodatkowaniu sam kartel, tego Fryde również nie wypowiada.

Ministerstwo Skarbu w decyzji w sprawie Bankiera (przytoczonej w ogłoszonym wyżej wyroku), podzielonej przez Sąd Okręgowy, a uchylonej w drodze kasacji, uznaje widocznie, że kartel, jako osoba prawa cywilnego, jest podmiotem obowiązku podatkowego, za którego dopełnienie jest odpowiedzialny każdy uczestnik kartelu. Czy w wyniku powyższego poglądu należało uznać, że organ kartelowy jest tym samym zwolniony od opodatkowania, tego ani Ministerstwo Skarbu, ani Sąd Okręgowy nie podaje. (W praktyce oczywiście organa kartelowe pociągane są do obowiązku podatkowego i nie jest nam znany wypadek, by dążyły do podmiotowego zwolnienia od podatku przemysłowego od obrotu). SN (w wyroku wyżej ogłoszonym) ustalił, iż kartel, jako osoba prawa cywilnego, nie jest podmiotem podatkowym, natomiast stwierdzono obowiązek podatkowy organów kartelowych. NTA (OPA 2200/38, 2204/38, 2205/38, 2206/38) ustalił obowiązek podatkowy organów kartelowych. Glosa Pomianowskiego (OPA 2315/38) w sposób wyczerpujący uzasadniła stanowisko NTA.

Uważam, że pomiędzy wyrokiem SN a wyrokami NTA istnieje całkowita harmonia, i osobiście podzielam poglądy judykatury kasacyjnej.

Krytycy judykatury NTA — Piotrowski i Fryde — zajmując się kryterium „na zysk obliczone przedsiębiorstwa", nie wyprowadzili ze swoich poglądów dalszych wniosków. Powinni byli, idąc konsekwentnie, żądać opodatkowania kartelu jako porozumienia cywilnego, gdyż ten ostatni niewątpliwie był obliczony na zysk.

Efekt fiskalny przypuszczam byłby ten sam, a może nawet cięższy dla przedsiębiorstw skartelizowanych.

Jeżeli tej konsekwencji nie wyciągnęli — widocznie nie uznali (zd. m. całkowicie słusznie) kartelu za przedsiębiorstwo, a to w braku organizacji, występującej na zewnątrz, a właśnie taka organizacja znajduje swój wyraz w wyodrębnionych organach kartelowych, stworzonych przez kartel pro foro externo dla ułatwienia obrotu. Na zysk jest obliczona cała działalność kartelu. Na zewnątrz występuje jedynie organ kartelowy i tylko on stanowi przedsiębiorstwo, obliczone chociażby pośrednio na zysk.

II. Nowa ustawa o podatku obrotowym, która wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 1939, stwarza odnośnie do obowiązku podatkowego karteli nowy stan prawny.

Dotychczasowy spór przestaje być aktualny: obowiązek podatkowy istnieje według nowej ustawy niezależnie od tego, czy mamy do czynienia z przedsiębiorstwem obliczonym na zysk. Wystarczy, by podmiot podatkowy świadczył rzeczy bądź usługi zawodowo i odpłatnie, chociażby nie był przedsiębiorstwem. W uzasadnieniu projektu rządowego (Druk Sejmowy nr 680) okoliczność ta jest wyraźnie podkreślona.

Pojęcie podmiotu obowiązku podatkowego opiera się według nowej ustawy na kryteriach zawodowości i odpłatności świadczeń. Nie ulega wątpliwości, że uczestnik kartelu i organ kartelowy pod obowiązek ten podpadają. Różnice zd. m. w porównaniu ze starą ustawą powstają w następujących momentach:

Odszkodowanie za nieprodukowanie, wzgl. zaniechanie operacyj handlowych, obecnie wolne od podatku, stanowić będzie w przyszłości przedmiot opodatkowania, albowiem świadczenie może być negatywne, a wykonywane będzie zawodowo. Również wszelkie świadczenie nie komisowego charakteru (propaganda, reklama itd.), na rzecz uczestników kartelu ze strony czy to kartelu jako osoby prawa cywilnego, czy też organu kartelowego, stanowić będzie przedmiot opodatkowania. Podstawą wymiaru będzie odpłata, ewent. odpowiednie koszty utrzymania biura kartelowego.

Jednakże karta rejestracyjna, która ma zastąpić od 1 stycznia 1940 dotychczasowe świadectwo przemysłowe, od kartelu jako osoby prawa cywilnego, o ile on nie utrzymuje zakładów handlowych lub przemysłowych, albo też składów, wymagana nie będzie, chociażby kartel miał obowiązek uiszczać podatek obrotowy. Kartelu bowiem nie można uznać za przedsiębiorstwo zarobkowe w rozumieniu art. 2 p. 2 ustawy o opłatach rejestracyjnych od przedsiębiorstw i zajęć, brak mu bowiem organizacji przeznaczonej na działalność na zewnątrz. Organizacja ta skoncentrowana jest w organach kartelowych i one tylko obowiązane będą do wykupywania kart rejestracyjnych.

W. J. Szatensztejn

2445.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Kolejka leśna — obowiązek podatkowy.

1. Przewóz kolejką leśną drzewa, pochodzącego z lasów koncesjonariusza, wychodzi poza ramy zwolnienia z art. 2 p. 1 ustawy o podatku przemysłowym, jeżeli to drzewo pochodzi z wyrębu stanowiącego w myśl art. 15 ustawy oddzielne przedsiębiorstwo.

2. Również wychodzi poza ramy zwolnienia z art. 2 p. 1 świadczenie usług kolejki na rzecz osób określonych w dokumencie koncesyjnym jako „współużytkownicy“ — jak też i na rzecz Korpusu Ochrony Pogranicza.

Wyrok NTA z 16 marca 1938 l. rej. 2790/36 w sprawie Leona Radziwiłła przeciw Komisji Odwoławczej w Brześciu n. B. w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1933.

W zeznaniu z 14 lutego 1934 podał Albrecht Radziwiłł obrót za r. 1933 z przedsiębiorstwa, określonego w rubryce 3 zeznania jako kolejka wąskotorowa na linii Hancewicze—Ludwikowo—Chominka, na sumę 4.072,92 zł, nie ofiarując dowodów na poparcie obrotu, natomiast zaznaczając w dołączonej do zeznania deklaracji, że obowiązek podatkowy neguje a zeznanie składa jedynie dla uniknięcia następstw, przewidzianych w art. 86 ustawy o podatku przemysłowym. Komisja Szacunkowa uchwałą z 30 sierpnia 1934 ustaliła obrót przedsiębiorstwa na 60.000 zł, który opodatkowała stawką 1½% z art. 7 lit. A p. 11 ustawy o podatku przemysłowym. Wniesionego od wymiaru odwołania nie uwzględniła Komisja Odwoławcza orzeczeniem z 30 stycznia 1936....

NTA rozważył co następuje:

W odwołaniu zwalczał płatnik wymiar, negując przede wszystkim obowiązek podatkowy.... Skarga zarzuca wadliwość postępowania, dopatrując się jej w tym, że władza nie rozprawiła się z zarzutami odwołania. Tak szeroko ujętego zarzutu Trybunał nie uznał jednak za trafny o tyle, że władza wyjaśniła w zaskarżonym orzeczeniu, iż okoliczność, że przedsiębiorstwo podpada pod jedną z kategoryj, wyliczonych w załączonej do art. 23 ustawy taryfie, przesądza na niekorzyść płatnika obowiązek podatkowy. Niezależnie od tego płatnik z prawa obrony przed NTA zrobił użytek. Gdyby więc nawet uznać, że rozprawienie się z zarzutami odwołania nie jest wyczerpujące, że więc zachodzi naruszenie form postępowania administracyjnego, to wadliwość ta nie jest połączona ze szkodą dla skarżącego, a więc nie powoduje uchylenia zaskarżonego orzeczenia na zasadzie art. 84 p. 3 prawa o NTA....

Wobec treści dalszych zarzutów skargi konieczne jest ustalenie, czy i pod jaką kategorię przedsiębiorstw, wyliczonych w taryfie, mogłoby przedsiębiorstwo podpadać. Otóż w tym względzie mógłby wchodzić w rachubę tylko przepis cz. II lit. B p. I taryfy, skoro chodzi o kolejkę wąskotorową, poruszaną siłą mechaniczną, na której budowę udzieliło Ministerstwo Komunikacji koncesji z 26 października 1927. Koncesjonariuszem jest Albrecht Radziwiłł jako ordynat nieświesko-klecki, a więc on jest podmiotem podatku w rozumieniu ustawy o podatku przemysłowym, o ile zachodzą dalsze warunki zastosowania tej ustawy. W tym względzie zważyć trzeba, że wyliczone w taryfie przedsiębiorstwa ze swej istoty są przedsiębiorstwami gospodarczymi i że jako takie są obliczone na zysk. Taki charakter posiada też sporna kolejka, skoro skarga przyznaje, że zbudowana została w celu umożliwienia eksploatacji lasów Ordynacji, a więc w celach gospodarczych. Trafnie natomiast szuka skarga podstawy zwolnienia od podatku w przepisach szczególnych ustawy o podatku przemysłowym. W szczególności skarga powołuje się na przepis art. 2 p. 1 tej ustawy. Atoli w myśl tego przepisu prawa kolejka nie podlegałaby

obowiązkowi podatkowemu jedynie wówczas i o tyle, o ileby służyła wyłącznie celom gospodarstwa rolnego i leśnego względnie (na zasadzie dalszych przepisów cyt. art. 2) celom przedsiębiorstw przemysłu rolnego i leśnego, wolnych od obowiązku podatkowego a należących do przedsiębiorcy kolejki, tj. do ordynata nieświeskiego. Świadczenie przez przedsiębiorstwo kolejki usług innym jeszcze osobom czy przedsiębiorstwom wychodzi poza ramy zwolnienia z art. 2 ustawy, wobec czego wynagrodzenie za te usługi stanowi w myśl art. 5 p. 5 ustawy podlegający podatkowi obrót.

W szczególności wychodzi poza ramy zwolnienia także przewóz kolejką drzewa, pochodzącego z lasów koncesjonariusza, o ile drzewo to pochodzi z wyrębu, który w myśl art. 15 ustawy stanowi oddzielne przedsiębiorstwo.

Okoliczność, że kolejka świadczy usługi „współużytkownikom", za których należy uważać również właściciela majątku Ludwikowo, który w r. 1933 nie był ordynatem, na ten obowiązek wcale nie wpływa, ponieważ określenie współużytkowników w dokumencie koncesyjnym (p. 9) względnie w osobnym akcie Ministerstwa Komunikacji pozostaje w związku z treścią koncesji, która wyklucza w zasadzie przewóz osób i materiałów obcych, ale zastrzeżenie to może mieć znaczenie jedynie w zakresie uprawnień koncesjonariusza, o ile chodzi o dziedzinę przepisów o ruchu kolejowym, nie może natomiast mieć wpływu na obowiązek podatkowy. Nie gra też roli kwestia, że współużytkownicy wydzierżawili koncesjonariuszowi grunty pod kolejkę, skoro dokument koncesyjny w p. 3 pozostawia własnemu staraniu Ordynacji nabycie gruntów, potrzebnych do budowy kolejki.

Z tych samych powodów należy uznać za podlegający podatkowi obrót sumy uzyskane za usługi świadczone dowództwu Korpusu Ochrony Pogranicza. Świadczenie tych usług odbiera bowiem samo przez się kolejce charakter przedsiębiorstwa związanego wyłącznie z gospodarstwem rolnym i leśnym, a zatem anuluje przewidziane w art. 2 ustawy zwolnienie. Zwolnienia zaś tego nie może przywrócić okoliczność, że dokument koncesyjny (p. 10) nakłada na koncesjonariusza obowiązek świadczenia usług.

Z zasad powyższych należało oddalić skargę jako nieuzasadnioną. . . .

2446.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Osoba czasowo pełniąca obowiązki notariusza — obowiązek podatkowy.

Osoba, czasowo pełniąca obowiązki notariusza na podstawie delegacji urzędowej, podlega obowiązkowi podatkowemu w zakresie podatku przemysłowego od obrotu.

Wyrok NTA z 5 października 1938 l. rej. 201/35 w sprawie Piotra Kunickiego przeciw Komisji Odwoławczej w Nowogródku w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1932.

Skarżący, sędzia Sądu Okręgowego, kwestionuje swój obowiązek podatkowy w zakresie podatku przemysłowego od obrotu, osiągniętego przez niego w czasie sprawowania obowiązków notariusza na podstawie delegacji Ministra Sprawiedliwości, twierdząc, że czasowe pełnienie obowiązków notariusza na podstawie takiej delegacji nie jest równoznaczne z wykonywaniem samodzielnego wolnego zajęcia zawodowego w rozumieniu art. 1 i 9 ustawy o podatku przemysłowym (poz. 110/32 Dz. Ust.).

NTA rozważył co następuje:

Z brzmienia art. 1 i 9 ustawy wynika, iż podatek przemysłowy od obrotu „opłacają samodzielne wolne zajęcia zawodowe“ m. i. notariuszy — a więc ustawa łączy obowiązek podatkowy z samym tylko faktem wykonywania wolnego zajęcia zawodowego, czyniąc z tego zajęcia niejako podmiot podatku. Osoba wykonującego zajęcie jest w tych przepisach pominięta i nie można z ich intepretacji wysnuć wniosku, by charakter stałości lub zawodowości stosunku tych osób do wykonywanego zajęcia miał decydować o ich obowiązku podatkowym. Przeciwnie, tak z treści tych przepisów, jak i z całokształtu przepisów ustawy o podatku przemysłowym, w szczególności też jej przepisów formalnych (por. art. 53 p. 1) wynika, że o podmiotowym obowiązku podatkowym decyduje tylko przedmiotowy moment faktycznego posiadania przedsiębiorstwa względnie wykonywania zajęcia przemysłowego lub samodzielnego zajęcia zawodowego, a nie moment stałości względnie tymczasowości tego stanu faktycznego. Ten ostatni moment znajduje swoje pełne uwzględnienie w wymiarze podatku od faktycznie osiągniętego zarobku brutto (art. 5 p. 10). Wymienione zaś w ustawie wyjątki i zwolnienia od obowiązku podatkowego noszą wszystkie znamiona przedmiotowe i ustawa żadnych wyjątków ani zwolnień osobistych, zależnych od osobistego charakteru płatnika lub jego szczególnego stosunku do posiadanego przedsiębiorstwa lub wykonywanego zajęcia, nie przewiduje.

Sam zaś fakt wykonywania przez skarżącego zajęcia zawodowego notariusza w miarodajnym czasie musi być uznany za bezsporny, skoro powołany przez skarżącego reskrypt Ministerstwa Sprawiedliwości wedle swej treści zawiera delegację skarżącego „do pełnienia obowiązków notariusza". Wedle zaś art. 1, 5 i 9 ustawy o podatku przemysłowym, jednym z obowiązków notariusza jest opłacanie podatku przemysłowego od obrotu w określonej w art. 5 stawce od faktycznie osiągniętego zarobku brutto.

NTA oddalił tedy skargę jako nieuzasadnioną.

2447.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Biura podróży — kwalifikacja obrotu.

Obrót biura podróży nie podpada pod pojęcie obrotu przedsiębiorstw ekspedycyjnych i przewozowych z art. 7 lit. A p. 11 ustawy o podatku przemysłowym (poz. 110/32 Dz. Ust.).

Wyrok NTA z 8 listopada 1938 l. rej. 3782/36 w sprawie firmy: „Francopol" Polskie Biuro Podróży w Warszawie przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1933.

Firma „Francopol" Polskie Biuro Podróży w Warszawie zaskarżyła do NTA orzeczenie Komisji Odwoławczej w Warszawie z 17 lutego 1936 w sprawie wymiaru podatku od obrotu za r. 1933. Przedmiotem sporu jest zastosowanie do ustalonego w sumie 300.000 zł obrotu stawki 2%, zamiast stawki 1,5% z art. 7 lit. A p. 11 ustawy o podatku przemysłowym poz. 110/32 Dz. Ust., który nakazuje tę ostatnią stawkę stosować do obrotu przedsiębiorstw ekspedycyjnych i przewozowych. Odmowę zastosowania żądanej przez skarżącą firmę stawki uzasadniła władza tym, że jak wynika z akt wymiarowych i oświadczenia pełnomocnika firmy na posiedzeniu Komisji Odwoławczej w sprawie wysokości obrotu, przedsiębiorstwo nie zajmuje się przewozem osób, lecz głównie organizowaniem wycieczek, za udział w których pobiera się od uczestników ryczałtowe sumy, przy czym władza zaznaczyła, że przewóz uczestników jest tylko jednym ze świadczeń, do których się firma zobowiązała.

Trafnie zarzuca skarga sprzeczność powyższego uzasadnienia z aktami sprawy, gdyż w znajdującej się na arkuszu odwoławczym notatce o ustnych wyjaśnieniach na posiedzeniu Komisji oświadczenie zastępcy skar-

żącej firmy ujęte jest w słowach: „Pełnomocnik płatnika prostuje użyte w odwołaniu wyrażenie „komisowe“ na „przewozowe“. Co do wysokości obrotu, to pełnomocnik Spółki oświadczył, że jest on za wysoki, gdyż w r. 1933 przedsiębiorstwo urządziło jedynie parę wycieczek do Palestyny i Jugosławii“. Ze sprzeczności tej skarga nie wyciąga jednak dalszych wniosków jak ten, że skarżąca firma domagała się uznania przedsiębiorstwa za przewozowe, podnosząc w tym względzie zarzuty merytoryczne.

W szczególności dla uzasadnienia swego stanowiska powołuje się skarga na okoliczność, że Ministerstwo Skarbu okólnikiem z 4 lipca 1927 nr D. V. 2405/III/27 zaliczyło do przedsiębiorstw przewozowych Biuro Podróży „Orbis“, którego zakres działalności jest analogiczny jak zakres działalności skarżącej firmy. Jednakowoż, jak z nie ogłoszonego w Dzienniku Ustaw okólnika władzy nie mogą wypływać dla strony żadne obowiązki, tak odwrotnie strona nie może sobie rościć z takiego okólnika żadnych praw.

Dalej zarzuca skarga, że skarżąca firma była traktowana przez władze skarbowe jako przedsiębiorstwo przewozowe, ponieważ posiadała na r. 1933 świadectwo II kat. handl. na przedsiębiorstwo przewozowe (cz. II lit. A rozdz. VI kategoria druga taryfy). Władza zaś w odpowiedzi na skargę replikuje, że firma posiadała to świadectwo na biuro podróży, wobec czego świadectwo to potraktowane zostało przez władzę jako uprawniające do organizowania wycieczek i jako odpowiadające postanowieniom § 123 rozp. wykon. poz. 406/32 Dz. Ust. Istotnie w deklaracji na nabycie świadectwa określił ówczesny właściciel firmy przedsiębiorstwo jako biuro podróży, lecz cyt. § 123, jako wydany na podstawie art. 26 ustawy, ma jedynie znaczenie pomocnicze w stosunku do przepisów taryfy; wchodzi on w zastosowanie dopiero wówczas, gdy stwierdzone zostanie, że dane przedsiębiorstwo nie podpada bezpośrednio pod żaden przepis taryfy. Spór sprowadza się tedy w istocie do zagadnienia, czy ustalone w postępowaniu administracyjnym cechy przedsiębiorstwa charakteryzują je jako przewozowe. Nie jest sporne, że przedsiębiorstwo trudni się głównie organizowaniem wycieczek, a z dołączonych do akt prospektów widać, że skarżąca firma za świadczenia swoje pobiera od uczestników wycieczek ryczałtowe sumy, w których mieści się koszt przewozu osób, wyżywienia i wszelkich usług świadczonych przez skarżącą firmę, do których się ona przy zawarciu umowy z klientem (uczestnikiem wycieczki) obowiązuje. Te dane faktyczne nie mogą kwalifikować przedsiębiorstwa jako przedsiębiorstwa przewozowego w rozumieniu wchodzącego tu w grę francuskiego kodeksu handlowego, gdyż przepisy tego kodeksu traktują wyłącznie o umowie przewozu rzeczy. Zresztą skarga nie twierdzi ani tego, że skarżąca firma posiada własne środki do przewozu uczestników wycieczek (koleje, okręty), ani też, że wykupuje bilety na przewóz we własnym

imieniu, z czego wynika, że gdyby nawet uznać, iż w rozumieniu kodeksu handlowego może istnieć przedsiębiorstwo przewozu osób, to w konkretnym wypadku przedsiębiorstwo nie miałoby tego charakteru jeszcze z tego powodu, że nie skarżąca firma, lecz uczestnicy wycieczek zawierają umowy o przewóz, a skarżąca firma w zawarciu tych umów jedynie pośredniczy.

Co się zaś tyczy ustawy o podatku przemysłowym poz. 110/32 Dz. Ust., to w wyroku z 5 października 1938 l. rej. 5600/35[1] w sprawie Międzynarodowego Towarzystwa Wagonów Sypialnych Trybunał orzekł i uzasadnił, że taryfa załączona do art. 23 tej ustawy traktuje wyłącznie o przedsiębiorstwach przewozowych w rozumieniu kodeksowym. Na motywy tego wyroku w tym punkcie powołuje się Trybunał w myśl § 57 swego regulaminu. Tym samym więc przedsiębiorstwo nie może być uznane za przewozowe. Jeśli tedy władza uznała sporne przedsiębiorstwo za podpadające pod przepis § 123 rozp. wykon. poz. 406/32 Dz. Ust., to Trybunał nie mógł dopatrzyć się w tym niezgodności z ustawą, wobec czego skargę należało oddalić jako nieuzasadnioną.

2448.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Spółdzielnie — przelanie nadwyżek bilansowych, pochodzących z obrotów z nieczłonkami, na przywrócenie udziałów, odpisanych na straty, a prawo do ulgi.

Przelanie przez spółdzielnię, rozszerzającą swą działalność na nieczłonków, zysków bilansowych na przywrócenie udziałów, odpisanych na straty, nie pozbawia jej prawa do ulgi z art. 95 ust. 1 p. 1 lit. b) ustawy o podatku przemysłowym (poz. 110/32 Dz. Ust.). (Zasada prawna, wpisana do księgi zasad prawnych).

Uchwała kolegium zwiększonego NTA z 21 maja 1938 l. rej. 1852/36 i 1853/36. — Wyrok NTA z 30 maja 1938 l. rej. 1852/36 i 1853/36 w sprawie firmy: Ein- und Verkaufsgenossenschaft Spółdzielnia z ogr. odp. w Inowrocławiu przeciw Komisji Odwoławczej w Poznaniu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za lata 1932 i 1933.

Firma: Ein- und Verkaufsgenossenschaft Spółdzielnia z ogr. odp. w Inowrocławiu zaskarżyła dwiema odrębnymi skargami orzeczenia Ko-

[1] OPA 2450/38.

misji Odwoławczej w Poznaniu z 21 stycznia 1936 w sprawie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1932 i za r. 1933. Z uwagi na tożsamość stron procesowych i przedmiotu sporu NTA rozpatrzył na zasadzie art. 79 prawa o NTA obydwie skargi łącznie i rozważył co następuje:

W odwołaniach od wymiaru podatku domagała się skarżąca zastosowania art. 95 ust. 1 p. 1 lit. b) ustawy o podatku przemysłowym (poz. 110/32 Dz. Ust.), tzn. opodatkowania jednej czwartej ustalonych obrotów, władza pozwana zaś niezastosowanie tego przepisu prawa uzasadniła tym, że część zysku bilansowego „wypływająca z obrotów z niečzłonkami" nie została przelana do funduszów statutowo niepodzielnych między członków, lecz została przekazana członkom w sumie, przelanej na uzupełnienie udziałów członkowskich, zużytych poprzednio na pokrycie strat. Otóż w myśl cyt. przepisu spółdzielnia korzysta z ulgi w nim przewidzianej pod warunkiem — między innymi — że przypadające na niečłonków nadpłaty i zwroty przeleje do funduszów statutowo niepodzielnych między członków. Do funduszów takich należy przede wszystkim fundusz zasobowy, który służy wyłącznie na pokrycie strat (art. 56 ustawy o spółdzielniach), inne zaś fundusze, zależnie od swego przeznaczenia, mogą być użyte dla celów spółdzielni, ale nie mogą być dzielone między członków, i to nawet po zlikwidowaniu spółdzielni. Z tego wynika zasada, że warunkiem ulgi z art. 95 ust. 1 p. 1 lit. b) jest, aby członkowie spółdzielni z nadpłat i zwrotów, przypadających na niečłonków, nie osiągali korzyści, oczywiście poza możnością pokrycia niedoborów, która to możność jest ustawą o podatku przemysłowym bez ujmy dla ulgi dopuszczona, skoro fundusz zasobowy służy na pokrycie strat.

Powstaje kwestia, czy ta możność jest ograniczona wyłącznie do drogi przelania nadpłat do funduszu zasobowego. Otóż ust. 5 art. 58 ustawy o spółdzielniach nakazuje użyć (verba legis: mają być użyte...) zysków lat następnych przede wszystkim na przywrócenie odpisanych udziałów, a następnie na zwrot dopłat. Aż do ukończenia zwrotu odpisanych udziałów nie stosuje się przepisu ust. 1 art. 56 ustawy, tzn. nie dotuje się funduszu zasobowego. Przelanie więc części zysków bilansowych do tego funduszu jest w tym wypadku ustawowo niedopuszczalne. Rzecz oczywista, że ustawa podatkowa nie mogła uzależnić ulgi od postępowania spółdzielni, które by nie było zgodne z ustawą o spółdzielniach. Za taką interpretacją przemawiają także względy słuszności. Jeżeli bowiem członkowie spółdzielni swoimi udziałami pokryli straty, spowodowane działalnością również wśród niečłonków, to słuszne jest, aby niečłonkowie przyczynili się do pokrycia tych strat. Stosowanie zaś tej zasady słuszności, zgodnej z ustawą o spółdzielniach, nie może pozbawiać spółdzielni ulgi, skoro w ustawie podatkowej nie ma wyraźnego przeciwnego przepisu. Zauważyć jeszcze należy, że nie mogło leżeć w intencji ustawodawcy zwiększa-

nie ciężaru podatkowego spółdzielni przez pozbawienie jej ulgi wtedy właśnie, gdy znajduje się w trudnym położeniu finansowym.

Z tych zasad należało uchylić zaskarżone orzeczenia jako niezgodne z prawem.

Wśród motywów orzeczenia brak jest uzasadnienia, opartego na przepisie art. 58 ust. 1 ustawy o spółdzielniach.

Przepis ten, mówiąc o obowiązku pokrycia wykazanych w zatwierdzonym bilansie strat, postanawia:

1) że pokrycie to winno być dokonane z funduszów spółdzielni: udziałowego, zasobowego i innych,
2) że dla tych funduszów winien być ustanowiony porządek, według którego można z nich czerpać na pokrycie zatwierdzonych strat,
3) że wreszcie statut spółdzielni winien albo sam ustalić ten porządek, albo też przekazać to ustalenie walnemu zgromadzeniu.

W świetle powyższych postanowień ważne jest, czy i jakie wymagania w tej mierze stawiał skarżącej statut, obowiązujący ją w latach 1932 i 1933.

Jeżeli skarżąca, bądź w statucie swoim, bądź też w uchwale walnego zgromadzenia, miała wytyczony taki porządek użycia funduszów na pokrycie jej strat, z którego wynikała możność naruszenia dla tego celu udziałów członkowskich, to w takim stanie prawnym skarżącej fakt dokonania przez nią przelewu nadwyżki bilansowej na przywrócenie odpisanych udziałów byłby słusznie chroniony wyprowadzoną przez NTA i wyżej przytoczoną zasadą prawną.

Inaczej jednak przedstawiałaby się sprawa tego przelewu, gdyby z prawnie ustalonej kolejności funduszów skarżącej oraz z samej wysokości straty, podlegającej pokryciu, wynikało, że np. na pierwszym planie dla pokrycia zatwierdzonej straty stałby fundusz zasobowy, a sama strata byłaby niższa od tego funduszu, albo też stałaby na równym z nim poziomie. Wówczas pokrycie musiałoby nastąpić z funduszu zasobowego, a ewent. zużycie na ten cel udziałów członkowskich świadczyłoby o złamaniu przez skarżącą obowiązku statutowego, a co za tym idzie, i o działaniu niezgodnym z art. 58 ust. 1 ustawy o spółdzielniach.

W takim stanie prawnym skarżąca, jako naruszająca obowiązujące ją przepisy ustawy o spółdzielniach, nie mogłaby korzystać z ulgi podatkowej, przewidzianej w art. 95 ust. 1 p. 1 lit. b) ustawy o podatku przemysłowym.

W. Izdebski

2449.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Kryteria decydujące o kategorii przedsiębiorstwa handlowego[1]. — Rzemieślnicy jako nabywcy towarów — wpływ na kategorię świadectwa przemysłowego[1]. — Sprzedaż szewcom i rymarzom skór[1].

Pod pojęcie spożywców w rozumieniu cz. II lit. A rozdz. I. kategoria

---

[1] Por. OPA 149/33, 299/33, 352/33, 1148/35, 1149/35, 1903/37, 1904/37, 1905/37, 1906/37, 1907/37, 1908/37, 1909/37, 1910/37.

druga taryfy, stanowiącej załącznik do art. 23 ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 110/32 Dz. Ust., nie podpadają szewcy i rymarze nabywający towar dla swoich warsztatów rzemieślniczych. (Teza).

Wyrok NTA z 4 października 1938 l. rej. 10.345/34 w sprawie Hermana Kolbera przeciw Komisji Odwoławczej w Krakowie w przedmiocie świadectwa przemysłowego na r. 1933.

Herman Kolber w Zakopanem wykupił 28 grudnia 1932 świadectwo przemysłowe III kat. handl. na r. 1933 na handel skór i przyborów szewskich. W czasie lustracji przedsiębiorstwa spisano protokół karny z powodu wykupienia niewłaściwego świadectwa przemysłowego III kat. handl., zamiast świadectwa II kat. Na podstawie tego protokołu wydano orzeczenie karne, orzekające obowiązek dopłaty różnicy między ceną świadectwa II i III kat. i nałożono grzywnę w kwocie 160 zł. Przeciw orzeczeniu I instancji wniósł płatnik odwołanie, którego Komisja Odwoławcza orzeczeniem z 21 marca 1934 nie uwzględniła. Na to ostatnie orzeczenie wniesiona została skarga do NTA, który rozważył co następuje:

W myśl taryfy (kategoria trzecia rozdz. I. lit. A cz. II) świadectwo III kat. handl. należy wykupić na drobną sprzedaż wszelkich towarów, z wyjątkiem towarów posiadających cechy produkcji wytworniejszej, wyłącznie spożywcom, z zakładów, składających się z jednego pokoju. Skarżący przyznaje, że towar sprzedaje — między innymi — szewcom i rymarzom, z odpowiedzi na skargę wynika zaś, że władza tę właśnie okoliczność uznała za uzasadniającą obowiązek wykupienia świadectwa II kat. Sporne więc jest, czy szewców i rymarzy należy uważać za spożywców w rozumieniu cytowanego przepisu prawa. Skarga na uzasadnienie poglądu twierdzącego powołuje się na wyrok SN z 23 kwietnia 1934 1 K. 207/34[1], władza natomiast na uzasadnienie poglądu przeciwnego powołuje się na wyrok SN z 16 lutego 1933 3 K. 34/33[2] oraz na wyrok NTA z 28 listopada 1932 l. rej. 9586/30[3].

Otóż nie da się zaprzeczyć, że powołane przez strony wyroki uzasadniają stanowisko każdej z nich. Dotychczasowa judykatura NTA nie uległa zmianie. Obszerne natomiast motywy wyroku SN z 23 kwietnia 1934 1 K. 207/34 (Zb. orz. nr 267/34) wskazują na to, że SN stanął na stanowisku odmiennym od stanowiska NTA, uznając w szczególności, że pod mianem drobnych kupców w p. 1 kategorii drugiej cz. II lit. A taryfy, prowadzących handel towarowy, ustawa o podatku przemysłowym nie rozumie drobnych przemysłowców, których to przemysłowców, o ile są nabywcami, ustawa traktuje jako spożywców.

---

[1] OPA 1903/37.
[2] OPA 299/33.
[3] OPA 149/33.

NTA nie znalazł jednak podstawy do zmiany swej dotychczasowej judykatury, która opiera się na założeniu, że spożywcą w rozumieniu przepisu kategorii trzeciej rozdz. I lit. A cz. II taryfy jest osoba, nabywająca towar w celu spożycia lub zużycia we własnym gospodarstwie domowym. Prawda, że założenie to nie jest w cytowanym wyżej wyroku bliżej wywiedzione, lecz dokładniejsze rozpatrzenie tej kwestii prowadzi do tego samego wyniku. Mianowicie nauka ekonomii obejmuje wyrazem „spożycie“ (konsumcja) zarówno przypadek, jeżeli wskutek zużycia powstają nowe dobra (zamiana surowców i materiałów pomocniczych na fabrykaty), jak i przypadek, kiedy dobra zużyte zostają bezpośrednio do zaspokojenia potrzeb ludzkich. Pierwszy przypadek obejmujemy także nazwą produkcji, a tylko drugi przypadek podpada pod pojęcie spożycia w ściślejszym tego słowa znaczeniu. Ustawa o podatku przemysłowym ma za przedmiot opodatkowanie pewnych wyników życia gospodarczego, dlatego możnaby mniemać, że używa omawianego pojęcia w znaczeniu ogólnym. Mniemanie takie byłoby uzasadnione, gdyby ustawa nie posługiwała się tym samym pojęciem w znaczeniu ciaśniejszym. Pomijając inne miejsca ustawy, wspomnieć trzeba przede wszystkim o przepisie kategorii pierwszej lit. A cz. II taryfy, gdzie ustawa mówi o przemysłowcach, tj. jednej gałęzi spożywców w znaczeniu ogólnym. Dlatego też wyrażenie „spożywca“, używane w kategorii drugiej i trzeciej tegoż rozdziału, nie może być bez bliższego uzasadnienia rozumiane w znaczeniu ogólnym. Uzasadnienia zaś tego w ustawie brak. Zresztą, gdyby omawiane wyrażenie rozumieć w znaczeniu obszerniejszym, to prowadziłoby to do konsekwencji, że sprzedaż towarów wielkim przedsiębiorstwom produkcyjnym nie odbiera przedsiębiorstwu handlu drobnego tego jego charakteru. Taka konsekwencja nie jest atoli do przyjęcia z uwagi na właściwe życiu gospodarczemu pojęcia handlu hurtowego, detalicznego i drobnego i z uwagi na znaczenie tych rodzajów handlu. Kupiec hurtowy ma mianowicie na składzie towary niewielu rodzajów, ale w znacznej ilości, a im mniejszy rodzaj handlu, tym mniejsza ilość jednego rodzaju, ale zato większe zróżniczkowanie towarów. Że z tą cechą zasadniczą różnych rodzajów handlu liczy się ustawa o podatku przemysłowym, dowód choćby w tym, że wielkość przedsiębiorstwa zależy zasadniczo od wielkości zakładu handlowego i ilości składów. Drobny handel już z istoty swej nie jest w stanie zaopatrzyć wielkiego przedsiębiorstwa przemysłowego w potrzebny mu do produkcji towar. Wniosek stąd, że ustawa o podatku przemysłowym, mówiąc w kategorii trzeciej rozdz. I lit. A cz. II taryfy o spożywcy, ma na myśli spożywcę w znaczeniu ściślejszym, tj. osobę, zużywającą nabyte towary we własnym gospodarstwie domowym, a w każdym razie z wykluczeniem zużycia ich do dalszej produkcji lub zbytu.

Z uwagi atoli na to, że brak jakiejkolwiek wskazówki w ustawie,

aby wyrażenie „spożywca" użyte było w innym znaczeniu w kategorii trzeciej niż w kategorii drugiej, tego rodzaju interpretacja spowoduje pewną trudność przy definiowaniu handlu detalicznego. Nasunie się bowiem pytanie, dlaczego ustawa w kategorii drugiej mówi o drobnych kupcach i spożywcach, a nie wspomina o drobnych przemysłowcach. Trudność ta niewątpliwie istnieje, jeżeli określenie kupca rozumieć w znaczeniu potocznym, lecz ma ona raczej znaczenie stylistyczne. Przypuśćmy bowiem, że kupiec II kat. sprzedaje towary przemysłowcowi. Sytuacja taka zainteresuje wykonawcę ustawy o podatku przemysłowym dopiero wówczas, gdy sprzedaż ta będzie dokonana przeważnie partiami. Dopóki to bowiem nie będzie miało miejsca, tzn. dopóki kupiec sprzedawać będzie przemysłowcowi towar w mniejszych ilościach, to ze stanowiska ustawy nie nastąpi żadna zmiana w charakterze kupca jako detalisty. Stąd wniosek, że nie ma żadnej logicznej konieczności rozumieć przez wyraz „spożywca", użyty w kategorii drugiej, także przemysłowca.

Skoro zaś przepis kategorii trzeciej ogranicza koło odbiorców towaru wyłącznie do spożywców, przez których rozumie się spożywców w ściślejszym znaczeniu, to nie mogą podpadać tu ci wszyscy, których ustawa uważa za przemysłowców, a więc również szewcy i rymarze.

Zauważyć jeszcze trzeba, że interpretacja tego rodzaju nie może wprowadzić żadnego zamieszania w istniejące stosunki handlowe. Nie pozwoli ona bowiem jedynie na zakup surowca drobnemu przemysłowcowi (rzemieślnikowi) u kupca drobnego, lecz życie nie zna tego rodzaju praktyki, aby rzemieślnik zaopatrywał się z reguły w surowiec u kupca drobnego.

Z tych zasad należało skargę oddalić jako nieuzasadnioną.

2450.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Przedsiębiorstwo wagonów sypialnych — świadectwo przemysłowe.

Taryfa świadectw przemysłowych traktuje wyłącznie o przedsiębiorstwach przewozowych w rozumieniu przepisów kodeksu handlowego o przewoźnikach, które traktują tylko o umowie przewozu rzeczy, nie zaś przewozu osób.

Wyrok NTA z 5 października 1938 l. rej. 5600/35 w sprawie Międzynarodowego Towarzystwa Wagonów Sypialnych i Wielkich Ekspresów Europejskich Sp. Akc. w Brukseli przeciw Izbie Skarbowej Grodzkiej

w Warszawie w przedmiocie dopłaty do świadectw przemysłowych na lata 1929—1934 oraz grzywien.

Władza pozwana nie uwzględniła odwołania skarżącego Towarzystwa przeciw nałożeniu na nie obowiązku uzupełnienia ceny wykupionych świadectw przemysłowych na lata 1929—1934 za kiosk na dworcu głównym w Warszawie, w którym w godzinach wieczornych sprzedawane są miejsca do wagonów sypialnych skarżącego. Decyzję swą umotywowała władza pozwana tym, że przedsiębiorstwo skarżącego jest przedsiębiorstwem przewozowym w rozumieniu taryfy świadectw przemysłowych oraz art. 613 i nast. kodeksu handlowego, za czym nie może skarżące Towarzystwo wykupywać dla żadnej ze swych placówek świadectw przemysłowych kategorii niższej niż II kat. handl.

Na zarzuty skargi rozważył NTA co następuje:

Skarga słusznie podnosi, że przepisy kodeksu handlowego o przewoźnikach nie mogą dotyczyć skarżącego Towarzystwa, gdyż przepisy te traktują wyłącznie o umowie przewozu rzeczy, takich zaś umów skarżące Towarzystwo nie zawiera. Z punktu widzenia więc powołanych przez władzę pozwaną przepisów art. 613 i nast. k. h. przedsiębiorstwa skarżącego nie można kwalifikować jako przedsiębiorstwa przewozowego. Pozostaje więc do rozważenia, czy przedsiębiorstwo skarżącego Towarzystwa może być zakwalifikowane jako przewozowe na zasadzie postanowień ustawy o podatku przemysłowym i taryfy świadectw przemysłowych.

Ustawa w art. 5 p. 5 mówi o przedsiębiorstwach komisowych, pośrednictwa handlowego, ekspedycyjnych, przewozowych i komunikacyjnych, nie zawierając co do trzech ostatnich rodzajów przedsiębiorstw żadnych bliższych określeń. Taryfa traktuje oddzielnie przedsiębiorstwa komunikacyjne, zaliczając jednak do nich wyłącznie przedsiębiorstwa kolei żelaznych, telefonów i żeglugi, natomiast przedsiębiorstwa komisowe, pośrednictwa handlowego, ekspedycyjne i przewozowe wymienia w rozdz. VI cz. II A. Do tego rozdziału stanowi uzupełnienie przepis § 116 rozp. wykon. (poz. 406/32 Dz. Ust.), wyliczając jeszcze m. i. przedsiębiorstwa autobusowe, dorożek samochodowych i wynajmu koni wierzchowych, łodzi i rowerów — a więc przedsiębiorstwa usługowe, nie podpadające pod pojęcie przedsiębiorstw przewozowych w rozumieniu kodeksu handlowego. Już z tego uzupełnienia taryfy wynika, że taryfa sama traktuje wyłącznie o przedsiębiorstwach przewozowych w rozumieniu kodeksowym, skoro przedsiębiorstwa trudniące się przewozem osób (koleje, żeglugę, autobusy, dorożki itp.) wydziela bądź w osobnym dziale taryfy, bądź w odrębnych przepisach rozp. wykon.

Zaskarżona decyzja podnosi, iż również „przewóz podróżnych wagonami sypialnymi jest przedsiębiorstwem przewozowym“ — skarga zaś zaprze-

cza, jakoby skarżące Towarzystwo podejmowało się przewozu podróżnych, twierdząc, iż dostarcza ono tylko podróżnym przewożonym przez P. K. P. pewnych udogodnień w formie czy to miejsc sypialnych, czy to jadła i napoju. Władza pozwana w odpowiedzi na skargę twierdzi, iż operacje handlowe skarżącego „polegają na zawieraniu umów z podróżnymi w formie sprzedaży za określoną cenę biletu, upoważniającego do zajęcia w wagonie sypialnym lub restauracyjnym odpowiedniego miejsca i przejazdu do określonego celu podróży".

Akta nie zawierają żadnego materiału, pozwalającego na dokonanie w tej mierze niespornych ustaleń faktycznych. Skarżące Towarzystwo już w toku postępowania zaprzeczało, jakoby do jego zakresu działania należał przewóz podróżnych. Stanowisko władzy wymagałoby więc oparcia o stan faktyczny, ustalony w aktach a pozwalający na przeprowadzenie prawidłowej prawnej kwalifikacji umów zawieranych przez skarżące Towarzystwo z podróżnymi, a w konsekwencji kwalifikacji prawnego charakteru prowadzonego przez nie przedsiębiorstwa — zwłaszcza, że jest rzeczą notoryczną, iż podróżni korzystający z urządzeń skarżącego Towarzystwa muszą posiadać ważne bilety kolejowe, a więc muszą mieć zawartą z przedsiębiorstwem P. K. P. ważną umowę o przejazd, że na przejazd wagonem restauracyjnym nie wykupują podróżni żadnych biletów od skarżącego, lecz płacą jedynie za skonsumowane jadło i napoje, że w końcu skarżące Towarzystwo żadnej odpowiedzialności wobec podróżnych za odbycie przez nich podróży do określonego celu nie ponosi.

Skoro więc władza pozwana, wychodząc z mylnych założeń prawnych, nie ustosunkowała się należycie do zarzutów odwołania, uznał NTA, iż postępowanie dotknięte jest istotną wadliwością....

2451.

PODATEK MAJĄTKOWY.

Pierwszeństwo zaspokojenia[1].

Podatek majątkowy obciąża nie poszczególne nieruchomości płatnika, lecz cały jego majątek.

Orzeczenie SN z 26 lutego 1936 C I 1675/35.

Sąd Okręgowy decyzją z 7 sierpnia 1934 postanowił z sum, wniesio-

---

[1] Por. OPA 641/34, 1575/36, 1576/36, 2452/38.

nych do depozytu sądowego po dokonaniu licytacji dóbr ziemskich Januszowice, wypłacić Urzędowi Skarbowemu w Busku-Zdroju 2.161 zł 73 gr tytułem podatku majątkowego, przypadającego z pomienionych dóbr, a pozostałe 5.264 zł 83 gr Majlechowi R., jako wierzycielowi hipotecznemu, a Sąd Apelacyjny na skutek skargi incydentalnej Prokuratorii Generalnej uchylił decyzję Sądu Okręgowego i postanowił wydzielić na rzecz Skarbu Państwa na pokrycie podatku majątkowego sumę 5.575 zł 79 gr, pozostałe zaś 1.850 zł 77 gr wypłacić Majlechowi R. na poczet jego należności, jako wierzyciela hipotecznego.

W skardze kasacyjnej Majlech R. zarzuca Sądowi Apelacyjnemu obrazę art. 57 ustawy o podatku majątkowym (poz. 746/23 Dz. Ust.) przez uznanie, iż w przypadku z ceny sprzedażnej majątku Januszowice podlegała wydzieleniu z przywilejem przed innymi wierzycielami cała należna Skarbowi Państwa od właściciela pomienionego majątku suma podatku majątkowego, chociaż cyt. przepis ma na względzie uprzywilejowanie jedynie sumy podatku, przypadającego od danej nieruchomości w odniesieniu do niej, jak trafnie wnioskował Sąd Okręgowy.

Po wysłuchaniu sprawozdania sędziego i głosów pełnomocników stron, zważywszy:

że zarzut skargi kasacyjnej polega na błędnej interpretacji przepisów ustawy o podatku majątkowym i jako taki upada, w myśl bowiem art. 56 i 57 tej ustawy cała suma podatku majątkowego, przypadająca od płatnika, korzysta z przywileju zaspokojenia w pierwszeństwie przed innymi długami tak z majątku ruchomego, jak i z całego majątku nieruchomego tegoż płatnika przed wszystkimi przywilejami i obciążeniami hipotecznymi z wyjątkiem należnych Skarbowi Państwa podatków oraz z wyjątkiem pożyczek amortyzacyjnych, zaciągniętych przed ogłoszeniem ustawy w tych instytucjach kredytowych, których zobowiązania posiadają w myśl obowiązujących przepisów bezpieczeństwo pupilarne; segregacja podatku pomiędzy poszczególne nieruchomości nadto nie zgadza się z istotą podatku majątkowego, który jest daniną jednorazową (art. 1 ustawy) i obciąża nie poszczególne nieruchomości dłużnika, lecz cały jego majątek; że z powyższych względów, wbrew mniemaniu skarżącego, wniosek Sądu Apelacyjnego, iż Skarbowi Państwa winna być w przypadku wydzielona cała należność z tytułu podatku majątkowego, zaś skarżącemu reszta, jest zgodny z prawem;

z tych zasad SN skargę kasacyjną oddala.

2452.

PODATEK MAJĄTKOWY.

Pierwszeństwo zaspokojenia[1]. — Odpowiedzialność nabywcy nieruchomości za podatek wymierzony poprzednikowi[2].

Przepis art. 57 ustawy z 11 sierpnia 1923 o podatku majątkowym poz. 746 Dz. Ust. został uchylony z dniem wejścia w życie prawa o sądowym postępowaniu egzekucyjnym, tj. z dniem 1 stycznia 1933.

Wyrok NTA z 4 maja 1937 l. rej. 3569/36 w sprawie Henryki Tabęckiej przeciw Izbie Skarbowej w Grudziądzu w przedmiocie podatku majątkowego.

Według znajdującego się w aktach arkusza wymiarowego wymierzono Janowi Kuleszy podatek majątkowy w sumie 1.748,32 zł, z czego na posiadłość gruntową przypadało 492,21 zł a na inny majątek (III kat.) 1.256,11 zł. Jak wynika z pisma Urzędu Skarbowego z 14 września 1936, wystosowanego do Izby Skarbowej, wymiar podatku majątkowego uskuteczniono od nieruchomości rolnej Okonin T. 1 k. 18 o obszarze 25,57,14 ha. Nieruchomość tę nabyła w r. 1932 Tabęcka Henryka, którą Urząd Skarbowy pismem z 19 sierpnia 1935 wezwał do zapłaty zaległego za czas od 1924 r. do 1930 r. podatku majątkowego w sumie 864,32 zł oraz odsetek zwłoki za czas do 31 sierpnia 1935 w sumie 526,54 zł, razem w sumie 1.390,86, a to pod rygorem przymusowego ściągnięcia z nieruchomości. Stosownie do pouczenia, zawartego w piśmie Urzędu Skarbowego, wezwana wniosła odwołanie, którego Izba Skarbowa w Grudziądzu orzeczeniem z 14 września 1935 nie uwzględniła, przy czym oparła się na przepisie art. 57 ustawy z 11 sierpnia 1923 o podatku majątkowym poz. 746 Dz. Ust. Na to ostatnie orzeczenie skierowana została skarga do NTA, który rozważył co następuje:

Skarga zarzuca: 1) wadliwość postępowania z tego powodu, że zaskarżone orzeczenie nie zawiera żadnych motywów poza powołaniem się na przepis art. 57 ustawy o podatku majątkowym; 2) że podatek majątkowy ma charakter osobisty, a przepis art. 57 i 58 ustawy o podatku majątkowym wyklucza odpowiedzialność osób trzecich za podatek; 3) że szczególny przywilej z art. 57 i 58 cyt. ustawy uchylony został art. I—IV przep. wprow. prawo o sądowym post. egzek., wobec czego nastąpiła obraza art. 800 k. p. c.; 4) że gdyby nawet stać na błędnym, zdaniem skargi,

---

[1] Por. OPA 2451/38.

[2] Por. OPA 749/34, 1574/36.

stanowisku rzeczowego charakteru podatku majątkowego, to w art. 56 i 57 cyt. ustawy chodziłoby o przywilej szczególny, nadany na przypadek egzekucji, który w myśl art. 800 § 1 ust. 3 k. p. c. ograniczony byłby do dwóch lat przed licytacją.

Władza pozwana żąda w odpowiedzi na skargę pominięcia zarzutów ad 2) — 4) z tego powodu, że nie były one zgłoszone w odwołaniu. Ekscepcji tej jednak Trybunał nie mógł uwzględnić, gdyż zarzuty te mają charakter ściśle prawny i jako takie nie podpadają pod przepis art. 83 ust. 3 rozporządzenia o NTA.

Przechodząc zaś do rozpatrywania zarzutów skargi zauważyć należy ad 1), że słusznie wprawdzie skarżąca zarzuca wadliwość postępowania, gdyż z zaskarżonego orzeczenia istotnie nie jest widoczne, jaki stan faktyczny uznała władza pozwana za miarodajny do zastosowania art. 57 ustawy o podatku majątkowym, lecz wadliwość ta sama przez się nie może spowodować uchylenia zaskarżonego orzeczenia na zasadzie art. 84 p. 3 rozporządzenia o NTA, gdyż skarżąca nie twierdzi nawet, że nie wie, jak się ma bronić w skardze do NTA, a z prawa obrony zrobiła użytek, wobec czego omawiana wadliwość nie przyniosła jej szkody. Jak wynika z orzeczenia I instancji, orzeczenie to oparte zostało pod względem formalnym na przepisach rozporządzenia Rady Ministrów z 25 czerwca 1932 poz. 580 Dz. Ust., wobec czego przedstawia się ono jako zagrożenie skierowania egzekucji na drogę sądową, o którym mowa w § 3 rozporządzenia z 13 sierpnia 1930 poz. 481 Dz. Ust. Skierowanie takie przeciw osobie bezpośrednio nie obowiązanej jest w myśl ust. 2 § 4 rozporządzenia z 25 czerwca 1932 o tyle dopuszczalne, o ile osoba ta jest w myśl istniejących przepisów obowiązana do uiszczenia należności lub też odpowiedzialna za jej uiszczenie. Te przepisy to właśnie art. 57 ustawy o podatku majątkowym. (Powołany w skardze art. 58 Trybunał pomija, gdyż w skardze wymieniono go zapewne przez omyłkę, art. 56 zaś pomija Trybunał, gdyż nie odnosi się on do nieruchomości). Charakter tego przepisu stwierdzony został w szeregu wyroków NTA, m. i. w powołanym w odpowiedzi na skargę wyroku z 13 lutego 1934 l. rej. 5711/31[1] w sprawie Seweryna Żarskiego, w którym Trybunał orzekł i uzasadnił, że po dokonaniu prawomocnego wymiaru podatku majątkowego właścicielowi nieruchomości, nabywca tej nieruchomości, na której w chwili nabycia nie były hipotecznie zabezpieczone zaległości z tytułu tego podatku, odpowiada rzeczowo. Charakter zaś tego przepisu jest taki sam (nie mówiąc o rozciągłości odpowiedzialności) jak przepisu art. 41 prawa hipotecznego z 1818 r. powołanego w art. 1594 U. P. C. (ros.), § 216 p. 2 ord. egz. (austr.), oraz § 10 p. 3 ustawy z 24 marca 1897 (niem.). Wszystkie te przepisy uchylone zostały wyraźnie § 2 art. 1

---

[1] OPA 749/34.

przep. wprow. prawo o sądowym post. egzek., oczywiście z tego powodu, że kwestia będąca przedmiotem powołanych przepisów uregulowana została w art. 800 § 1 p. 3 względnie także p. 6 k. p. c. Gdy ponadto § 1 art. I cyt. przep. wprow. uchyla moc obowiązującą dotychczasowych przepisów o postępowaniu egzekucyjnym, urządzonym w k. p. c. i w przep. wprow. prawo o sądowym post. egzek., przeto nie może być wątpliwości, że było wolą ustawodawcy uchylić wszystkie przepisy tego charakteru co przepis art. 800 § 1 p. 3 k. p. c. Wskazuje na to jeszcze i to, że art. III i IV cyt. przep. wprow. wymieniają przepisy, które pozostają nadal w mocy, w szczególności zaś art. IV wylicza taksatywnie te przepisy o egzekucji i pierwszeństwie zaspokojenia, które nadal obowiązują. Z tego wniosek, że przepis art. 57 ustawy z 11 sierpnia 1923 o podatku majątkowym poz. 746 Dz. Ust. został uchylony z dniem 1 stycznia 1933.

Gdy zaś zaskarżone orzeczenie oraz orzeczenie I instancji oparte zostało na tym uchylonym przepisie, przeto przedstawia się ono jako niezgodne z prawem. Tym samym bezprzedmiotowe się stało rozpatrywanie kwestii, czy wymieniona w orzeczeniu I instancji suma 864,32 zł przedstawia istotnie sumę zaległości Kuleszy z tytułu podatku majątkowego oraz czy nowonabywczyni nieruchomości odpowiada rzeczowo za całą zaległość z tytułu podatku majątkowego, czy tylko za zaległość z tytułu podatku majątkowego, wymierzonego z tej nieruchomości.

Stwierdzając niezgodność zaskarżonego orzeczenia z prawem, NTA wyszedł z założenia, iż art. 57 ustawy o podatku majątkowym już nie obowiązuje, jako zastąpiony odpowiednimi przepisami art. 800 k. p. c. (§ 1 p. 3 i p. 6). Założenie to nasuwa pewne zastrzeżenia. Należy bowiem przede wszystkim zauważyć, że art. 800 k. p. c. normuje tylko sposób podziału ceny, osiągniętej za nieruchomość, sprzedaną w trybie postępowania egzekucyjnego. Nie obejmuje natomiast stosunków, które pozostają poza postępowaniem egzekucyjnym.

Orzecznictwo stanęło na stanowisku, iż zastrzeżone dla podatku majątkowego pierwszeństwo zaspokojenia, przewidziane w art. 57 ustawy o pod. maj., jest przywilejem szczególnym na nieruchomości (przywilejem na szczególnej nieruchomości), względnie ustawowym prawem zastawu albo ciężarem realnym, nie wymagającym wpisu. W tym sensie wypowiedział się NTA, jak to przytoczono w omawianym wyroku, oraz SN w orzeczeniach z 31 marca 1932 (OSP XI 236) i z 26 października 1932 (OSP XII 410).

Dla istnienia tego rodzaju przywileju nie wystarczają przepisy egzekucyjne, które, jak zaznaczono, normują wyłącznie tryb postępowania w egzekucji. Musi istnieć przepis prawa materialnego, który by nadawał prawo rzeczowe wierzycielowi z tytułu oznaczonej wierzytelności. Takim przepisem jest art. 57, który obejmuje nie tylko zagadnienie pierwszeństwa w przypadku podziału ceny za nieruchomość, lecz także ustanawia prawo rzeczowe na nieruchomości, dając możność dochodzenia nieuiszczonego podatku od każdego późniejszego nabywcy nieruchomości.

Działanie przywileju na nieruchomości szczególnej ujawnia się w dwóch kierunkach: 1) daje pierwszeństwo zaspokojenia w postępowaniu egzekucyjnym w ra-

zie zbiegu wierzycieli (simples droits de préférence) i 2) daje prawo poszukiwania długu z nieruchomości bez względu na osobę właściciela (droits de suite czyli tzw. hipoteka tajna; por. art. 40 ustawy hip. 1818 r. oraz § 450 austr. ustawy cyw.).

Stojąc przeto na stanowisku, że art. 57 nadaje należności z tytułu podatku majątkowego przywilej na nieruchomości szczególnej, nie można twierdzić, iż został on uchylony, jako zastąpiony przez art. 800 k. p. c., gdyż treść tych dwóch przepisów nie pokrywa się całkowicie.

W pierwszym zakresie (simples droits de préférence) istotnie art. 57 już nie obowiązuje, wynika to bowiem z art. I § 1 przep. wprow. prawo egzek., który uchyla „dotychczasowe przepisy o postępowaniu egzekucyjnym", oraz z art. IV tychże przep. wprow., który wylicza wyczerpująco utrzymane w mocy dotychczasowe przepisy „o egzekucji i pierwszeństwie zaspokojenia", a wśród tych przepisów nie wymienia art. 57 ustawy o pod. maj.

Pozostała jednak w mocy dalsza treść art. 57, a mianowicie ustanowienie hipoteki tajnej (droits de suite).

Z tychże powodów nie można twierdzić, że art. 41 ustawy hip. 1818 r. został uchylony przez wprowadzenie nowego prawa egzekucyjnego. Takie twierdzenie musiałoby być poparte wyraźnym tekstem. Były co prawda w tym kierunku zamiary, gdyż w opracowanym w 1932 r. przez Komisję Kodyf. projekcie przep. wprow. prawo egzek. (Podkom. post. cyw. zesz. 10) umieszczony był w art. XIX punkt, według którego art. 40 i 41 ustawy hip. miały być uchylone. Wszakże zamiar ten nie został urzeczywistniony, albowiem przy weryfikacji projektu w Ministerstwie Sprawiedliwości pomieniony punkt został skreślony. Potwierdza się więc i tą drogą pogląd, iż art. 40 i 41 ustawy hip. zachowały swoją moc (w zakresie droits de suite) pomimo istnienia art. 800 k. p. c.

Kwestia całkowitego uchylenia art. 57 ustawy o pod. maj. oraz art. 40 i 41 ustawy hip. należy do dziedziny prawa rzeczowego, wyniknie więc przy opracowaniu tego prawa. Zagadnieniem tym zajęła się Komisja Kodyf., która w projekcie prawa rzeczowego (Podkomisja prawa rzecz., zesz. I) umieściła w art. 337 następujący przepis: „Należne z nieruchomości podatki i inne daniny publiczne, nawet nie powtarzające się, uważane są za ciężar realny, któremu służy w granicach, określonych w kodeksie postępowania cywilnego, pierwszeństwo przed wszystkimi wpisanymi prawami". Ciężarem zaś realnym według projektu (art. 319) jest obowiązek świadczeń ze strony „każdoczesnego właściciela nieruchomości". Jeżeli projektowane przepisy staną się ustawą, wówczas dopiero będzie można mówić o całkowitym uchyleniu art. 57 ustawy o pod. maj. Obecnie artykuł ten w granicach wyżej podanych ma moc obowiązującą.

Wacław Miszewski

2453.

OPŁATY STEMPLOWE.

Pojęcie pisma stwierdzającego umowę.

Akt notarialny stwierdzający, że na zgromadzeniu spólników spółki z ogr. odp., odbytym w toku likwidacji spółki, likwidator oświadczył, iż ruchomości, stanowiące majątek spółki, zostały sprzedane osobie wymienionej przez likwidatora, nie stwierdza umowy sprzedaży.

Wyrok NTA z 25 kwietnia 1938 l. rej. 2870/36 w sprawie Jakuba Schreibera przeciw Wydziałowi Skarbowemu Urzędu Wojewódzkiego Śląskiego w Katowicach w przedmiocie opłaty stemplowej.

Nakazem płatniczym z 19 marca 1936 Urząd skarbowy w Bielsku wymierzył skarżącemu od protokołu likwidacji firmy „Palas“ Pierwsza Fabryka Parasoli i Lasek Sp. z ogr. odp. w Skoczowie z daty 30 kwietnia 1934, sporządzonego w formie aktu not., opłatę stemplową na zasadzie art. 1 i 66 u. o. s. według 1% stawki od kwoty 52.400 zł, jako podstawy wymiaru. Wymieniony protokół zawiera wyjaśnienie likwidatorki firmy, „że ruchomości, stanowiące majątek spółki, zostały już przed otwarciem likwidacji pozbyte Jakubowi Schreiberowi za kwotę około dziesięć tysięcy dolarów i w chwili likwidacji nie mogły być wciągnięte do bilansu otwarcia, gdyż sprawa pozbycia tych ruchomości została załatwiona już wcześniej“.

W odwołaniu od wymiaru skarżący podniósł zarzut braku przedmiotu opłaty stemplowej, ponieważ nabycie ruchomości firmy „Palas“ nastąpiło na podstawie umowy ustnej; oświadczenie zaś likwidatorki, złożone na walnym zebraniu spółki, nie może stwarzać dla niego żadnych zobowiązań. Urząd Wojewódzki Śląski... odwołania nie uwzględnił....

NTA rozważył co następuje:

Skarga powtarza zarzut odwołania, że w odniesieniu do transakcji kupna ruchomości firmy „Palas“ nie została sporządzona żadna pisemna umowa ani też faktura lub inne pismo, stwierdzające umowę. Akt not. z 30 kwietnia 1934 nie zawiera pisma, podpisanego przez jedną stronę, lecz oddaje przebieg walnego zebrania spólników firmy „Palas“, na którym likwidatorka w wykonaniu swych ustawowych i umownych obowiązków złożyła sprawozdanie co do realizacji aktywów spółki, a jeśli przy tym wspomniała, że ruchomości spółki zostały sprzedane skarżącemu, to z tego sprawozdania likwidatorki nie mogą dla niego wyniknąć żadne obowiązki. Temu stanowisku skargi odpowiedź pozwanej władzy przeciwstawia argument, zaczerpnięty z przepisu art. 1 ust. 2 u. o. s., twierdząc, że protokół

z 30 kwietnia 1934, oddający przebieg walnego zgromadzenia spólników firmy „Palas“ Sp. z ogr. odp. i ujawniający fakt dokonanej uprzednio sprzedaży skarżącemu rzeczy ruchomych, stanowi formalny przedmiot opłaty stemplowej w myśl powołanego przepisu, aczkolwiek podpisany został tylko przez jedną stronę, skoro sporządzono go w formie aktu notarialnego. Jeśli atoli skarżący podnosi zarzut, że nie została sporządzona żadna pisemna umowa, mając oczywiście na uwadze umowę kupna sprzedaży, to zarzut ten należało uznać za trafny, gdyż zawarte w protokole z 30 kwietnia 1934 stwierdzenie nie może być uznane ze względu na swą treść za umowę sprzedaży w rozumieniu art. 66 ust. 1 p. 1 u. o. s. Złożone bowiem do powyższego protokołu wyjaśnienie likwidatorki nie zawiera ani należytego oznaczenia przedmiotu ani też dokładnego określenia ceny sprzedaży. Poza tym z okoliczności sprawy wynika, że w zamiarze biorących udział w zgromadzeniu spólników nie leżało bynajmniej pisemne stwierdzenie zawartej już poprzednio umowy kupna sprzedaży. Wobec tego do uznania złożonego do protokołu z 30 kwietnia 1934 wyjaśnienia likwidatorki za umowę sprzedaży w rozumieniu art. 66 ust. 1 p. 1 u. o. s. brak dostatecznej podstawy prawnej.

Z powyższych powodów NTA uznał zaskarżone orzeczenie za niezgodne z prawem i orzekł jego uchylenie.

2454.

OPŁATY STEMPLOWE.

Umowa komisu.

Pismo sporządzone przed dniem 15 stycznia 1936, stwierdzające umowę komisu, która obowiązuje po wejściu w życie dekretu z 14 stycznia 1936 poz. 15 Dz. Ust., podlega opłacie stemplowej według prawa, które obowiązywało w dniu sporządzenia pisma; powołany dekret nie ma do takiego pisma zastosowania.

Wyrok NTA z 27 maja 1938 l. rej. 3386/36 w sprawie firmy „Zjednoczenie Fabryk Superfosfatowych w Polsce, Spółka z ogr. odp.“ przeciw Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie opłaty stemplowej.

Na mocy umowy z daty Warszawa 30 grudnia 1935 wymienione w niej fabryki (11) powierzyły skarżącej firmie komisową sprzedaż superfosfatu oraz wszystkich nawozów, zawierających kwas fosforowy, za pro-

wizją w wysokości 4%. Czas trwania umowy określono od 1 stycznia 1936 do 31 grudnia 1936 z prawem prolongaty z roku na rok, jeśli umowa do 15 października poprzedniego roku przez jednego z kontrahentów nie zostanie wypowiedziana. Decyzją z 21 stycznia 1936, wydaną na zasadzie art. 22 u. o. s., Urząd opłat stemplowych w Warszawie określił od powyższej umowy opłatę stemplową w wysokości 0,2% od sumy należnej prowizji i zobowiązał skarżącą do uiszczania jej w terminie 31 stycznia każdego roku, poczynając od 31 stycznia 1937.

W odwołaniu od powyższej decyzji skarżąca podniosła zarzut, że umowa quaestionis wolna jest od opłaty stemplowej, gdyż na mocy dekretu z 14 stycznia 1936 zniesiono opłatę od tego rodzaju umów, w zamian za co podniesiono podatek od obrotu przedsiębiorstw komisowych z 5,6% na 6%, byłoby więc sprzeczne z intencją ustawodawcy pobieranie obok podwyższonego podatku od obrotu również opłaty stemplowej.

Izba Skarbowa Grodzka w Warszawie orzeczeniem z 27 kwietnia 1936 odwołania nie uwzględniła, zaznaczając w uzasadnieniu, że w myśl art. 3 oraz art. 6 p. 8 dekretu przewidziane w nim ulgi dotyczą jedynie pism, sporządzonych od dnia 15 stycznia 1936....

Skarżąca twierdzi, że interpretacja przez pozwaną władzę art. 6 p. 8 dekretu z 14 stycznia 1936 poz. 15 Dz. Ust., dosłowna i czysto formalna, nie liczy się z szczególną sytuacją prawną, która powstaje w razie zastosowania tegoż przepisu do umów komisowych, podpadających pod przepisy art. 9 i 11 u. o. s.; zgodnie z niewątpliwą intencją prawodawcy zwolnienie od opłat stemplowych umów komisowych stanowić ma ekwiwalent znacznie podwyższonej stawki podatku obrotowego. Jak z tego widać, skarga ogranicza się do twierdzenia, że stanowisko władzy jest sprzeczne z intencją i założeniem dekretu z 14 stycznia 1936 i że prowadzi ono do pokrzywdzenia tych, którzy obok podwyższonej stawki podatku od obrotu płacić jeszcze muszą opłatę stemplową, — i z tego jedynie powodu wysnuwa wniosek o nieprawidłowej interpretacji przez władzę przepisu art. 6 p. 8 dekretu. Jeśli atoli chodzi o ten przepis, to wola ustawodawcy ujawniona została w nim w sposób jasny i niedwuznaczny. Głosi on bowiem: „Art. 3 stosuje się do pism, sporządzonych po wejściu w życie dekretu niniejszego". Wynika więc z niego wyraźna wola ustawodawcy, że art. 3 dekretu nie ma zastosowania do pism, sporządzonych przed jego wejściem w życie.

Zresztą i bez specjalnego przepisu art. 6 p. 8 dekretu władza nie mogłaby zająć stanowiska innego od zajętego w zaskarżonej decyzji. Obowiązek bowiem uiszczenia opłaty uzasadnia już sam fakt sporządzenia pisma. Oczywiście, że ten obowiązek, jak i jego rozciągłość, oceniony być winien na podstawie tych przepisów, które obowiązywały w chwili sporządzenia pisma, nie mogą mieć natomiast wpływu na tę ocenę przepisy,

które w czasie sporządzenia pisma jeszcze nie obowiązywały. Skoro tedy pismo quaestionis sporządzone zostało 30 grudnia 1935, zaś dekret wszedł w życie 15 stycznia 1936, to i w braku przepisu art. 6 p. 8 władza nie mogłaby stosować jego przepisów do omawianego pisma.

Z powyższych powodów NTA oddalił skargę jako nieuzasadnioną.

2455.

OPŁATY NA FUNDUSZ PRACY.

Opłata od uposażeń i wynagrodzeń: Zwolnienie inwalidów — rozciągłość.

Zwolnienie osób pobierających zaopatrzenie inwalidzkie od ponoszenia opłat na rzecz Funduszu Pracy, przewidziane w ust. 3 art. 15 ustawy z 16 marca 1933 poz. 163 Dz. Ust., nie obejmuje dochodów osiągniętych z innych źródeł. (Teza).

Wyrok NTA z 23 września 1938 l. rej. 5684/37 w sprawie firmy „Książnica - Atlas Zjednoczone Zakłady Kartograficzne i Wydawnicze Towarzystwa Nauczycieli Szkół Średnich i Wyższych Sp. Akc." we Lwowie przeciw Urzędowi Wojewódzkiemu lwowskiemu w przedmiocie opłat na rzecz Funduszu Pracy od wynagrodzenia pracowników inwalidów.

...Art. 15 ustawy o Funduszu Pracy (poz. 163/33 Dz. Ust.) wprowadził w ust. 1 obowiązek ponoszenia przez osoby pobierające uposażenie służbowe lub stałe wynagrodzenie za najemną pracę opłat na rzecz Funduszu Pracy w wysokości 1% od dochodu osiągniętego z tych źródeł. Przepis ten według ust. 2 tegoż artykułu odnosi się m. i. również do osób pobierających ze Skarbu Państwa renty, o ile wynoszą one więcej niż 59 zł miesięcznie. Zarazem ust. 3 lit. a) tegoż artykułu postanawia, że wspomniany przepis ustępu 1 nie dotyczy osób pobierających zaopatrzenie inwalidzkie. To ostatnie postanowienie oznacza więc, że do osób pobierających zaopatrzenie inwalidzkie nie ma być stosowana zasada wyrażona w ust. 1, a zatem, że osoby te od dochodu „osiągniętego z tych źródeł" (tj. w danym wypadku z renty inwalidzkiej) nie mają opłat ponosić.

Osoby pobierające zatem rentę inwalidzką nie ponoszą od tej renty opłat na rzecz Funduszu Pracy, a natomiast ponoszą je od wynagrodzenia za najemną pracę, nie podpadającego pod żadną z kategoryj zwolnień wymienionych w ust. 3 art. 15 powołanej ustawy....

2456.

OPŁATY NA FUNDUSZ PRACY.

Opłata od uposażeń i wynagrodzeń: Zwolnienie robotników zatrudnionych w gospodarstwach rolnych a robotnicy tartaku.

Robotnicy tartaku nie są zwolnieni od obowiązku uiszczania opłat na rzecz Funduszu Pracy po myśli art. 15 ust. 3 lit. b) ustawy o Funduszu Pracy (poz. 163/33 Dz. Ust.), chociażby tartak ten odpowiadał warunkom § 1 rozporządzenia Ministra Opieki Społ. z 19 stycznia 1934 poz. 95 Dz. Ust.

Wyrok NTA z 24 października 1938 l. rej. 5885/36 w sprawie Funduszu Pracy w Warszawie przeciw Urzędowi Wojewódzkiemu krakowskiemu w przedmiocie opłat na rzecz Funduszu Pracy od robotników tartaku.

Wojewódzkie Biuro Funduszu Pracy w Krakowie uznało decyzją z 27 kwietnia 1936 tartak, prowadzony przez Administrację Dóbr Suskich Juliusza Tarnowskiego w Suchej, za zakład pracy o charakterze przemysłowym i wezwało wymienioną Administrację do uiszczenia opłat z art. 15 ustawy o Funduszu Pracy od robotników, zajętych w tym tartaku, za czas od powstania tego obowiązku. Uwzględniając odwołanie Administracji Dóbr Suskich Urząd Wojewódzki w Krakowie orzeczeniem z 29 października 1936 uchylił decyzję powyższą i zwolnił wspomnianą Administrację od obowiązku uiszczania opłat, ponieważ tartak ów odpowiada warunkom § 1 rozporządzenia Ministra Opieki Społ. z 19 stycznia 1934 poz. 95 Dz. Ust. stosownie do wykładni, dokonanej przez Prezydium Rady Ministrów pismem z 30 września 1933 nr 70-53/11....

NTA rozważył co następuje:

Wchodzący pod uwagę art. 15 ust. 3 lit. b) ustawy o Funduszu Pracy postanawia, że przepis ust. 1 tego artykułu, który na osoby, pobierające uposażenie służbowe lub stałe wynagrodzenie za najemną pracę, nakłada obowiązek opłacania na rzecz Funduszu Pracy 1% pobranego całkowitego dochodu, osiągniętego z tych źródeł, nie dotyczy robotników, zatrudnionych w gospodarstwach rolnych; w myśl ust. 4 tego artykułu, w tym samym zakresie, jak wyżej zaznaczono, uiszczają opłaty na rzecz Funduszu Pracy również pracodawcy. Ustawa o Funduszu Pracy nie zawiera bliższego określenia pojęcia „gospodarstwo rolne“, z czego wnioskować należy, że prawodawca użył tych słów w znaczeniu zwyczajnym, powszechnie przyjętym. Wychodząc z tego założenia, nie można objąć mianem gospodarstwa rolnego tartaku, który, służąc do dalszej obróbki drzewa, ściętego w gospodarstwie leśnym, podpada z reguły pod pojęcie zakładu pra-

cy o charakterze przeważnie przemysłowym i który wobec tego pozostaje w luźnym tylko związku z gospodarstwem rolnym.

Z uwagi jednak na stanowisko, zajęte przez władzę pozwaną w zaskarżonym orzeczeniu, powstaje kwestia, czy na wypadek, gdyby tartak, wbrew powyższej regule, związany był ściśle z gospodarstwem rolnym, nie posiadając przeważającego charakteru przemysłowego lub handlowego, mógłby zakład tego rodzaju w analogicznym zastosowaniu znowelizowanego art. 6 ust. 3 p. 1 ustawy o ubezpieczeniu społecznym (poz. 855/34 Dz. Ust.) korzystać ze zwolnienia, przewidzianego w art. 15 ust. 3 lit. b) ustawy o Funduszu Pracy, jak tego chce władza pozwana.

Trybunał uznał, że zastosowanie wspomnianej analogii nie prowadzi do konkluzji, do jakiej doszła władza pozwana.

W szczególności powołane przez władzę w drodze analogii przepisy art. 6 ustawy o ubezpieczeniu społecznym oraz § 1 rozp. wykon. (poz. 95/34 Dz. Ust.) nie uzasadniają bynajmniej poglądu, że tartaki winny być zaliczone do przedsiębiorstw rolnych, a przecież tylko pod tym warunkiem dopuszczalna byłaby ulga z art. 15 ust. 3 lit. b) ustawy o Funduszu Pracy odnośnie do tartaków jako zakładów pracy, odpowiadających pewnym ściśle określonym w § 1 powyższego rozporządzenia wymogom. Nie nadaje bowiem tartakom charakteru przedsiębiorstw rolnych przewidziane w pewnych gałęziach ubezpieczenia społecznego traktowanie na równi pracowników pewnych tartaków, ściśle z rolnictwem związanych, z pracownikami przedsiębiorstw rolnych.

O ileby zaś ze względu na charakter opłat na rzecz Funduszu Pracy, zbliżony do danin publicznych, wziąć pod uwagę ustawę z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 110/32 Dz. Ust., to należałoby wskazać na jej art. 2, który zwalnia od podatku w punkcie 1 gospodarstwa rolne, leśne, oraz związane z nimi zakłady pracy, wyczerpująco wyszczególnione, a nadto w punkcie 4 młyny i tartaki, znajdujące się w obrębie własnych lub dzierżawionych gruntów, a zaspakajające wyłącznie potrzeby gospodarcze właścicieli względnie dzierżawców tych gruntów.

Ponieważ zaskarżone orzeczenie, zwalniające od obowiązku uiszczania opłat z art. 15 ustawy o Funduszu Pracy od robotników, zatrudnionych w tartaku, nie znajduje oparcia we wskazanych przez władzę pozwaną przepisach prawnych, należało orzeczenie to uchylić jako niezgodne z prawem.

2457.

EGZEKUCJA DANIN PUBLICZNYCH.

Przejmowanie na własność Państwa gruntów za niektóre należności pieniężne[1]: Ustalenie należności, za które następuje przejęcie gruntów; sposób rozdziału gruntów przejętych i pozostawionych.

1. W skardze na orzeczenie o przejęciu gruntów nie można podnosić zarzutów przeciw ustaleniu należności, za które przejęcie nastąpiło, zawartemu w decyzji o wszczęciu postępowania.

2. Przy obliczaniu wierzytelności, za które następuje przejęcie, łącznie z wierzytelnościami poprzedzającymi i ustalaniu stosunku sumy tych wierzytelności do szacunku należy uwzględnić wierzytelności hipoteczne poprzedzające ostatnią z kolei zahipotekowaną należność nieuprzywilejowaną, za którą następuje przejęcie.

3. Rozdział gruntów podlegających przejęciu i pozostających właścicielowi nie musi być dokonany w ten sposób, by grunty te mogły nadal być w ten sam sposób zagospodarowane jak przed przejęciem.

Wyrok NTA z 12 września 1938 l. rej. 850/37 w sprawie Marii i Mariana Piotra R. przeciw Wojewodzie białostockiemu w przedmiocie przejęcia gruntów na własność Państwa.

Decyzją Wojewody białostockiego z 28 czerwca 1935 wszczęte zostało postępowanie celem przejęcia na własność Państwa gruntów z nieruchomości skarżących za wymienione w tej decyzji należności pieniężne. W dniach od 13 do 16 maja 1936 odbyło się oszacowanie nieruchomości przez komisję szacunkową przy współudziale biegłego sądowego, a skarżący Marian R. oświadczył pisemnie do protokołu, spisanego przy tej sposobności, iż przeciw treści sporządzonego przez biegłego opisu nieruchomości „żadnych sprostowań ani reklamacji" nie podnosi. Opis ten zawierał tak opisanie poszczególnych części składowych nieruchomości, jak ich oszacowanie, jak w końcu i wnioski co do gruntów, które nadają się do przejęcia. Dnia 26 października 1936 komisja szacunkowa ustaliła szacunek całej nieruchomości, szacunek gruntów przejmowanych i ustaliła rozmiar i położenie gruntów przejmowanych, powołując się w uzasadnieniu tego ustalenia na treść opinii biegłego. Dnia 9 grudnia 1936 wydał Wojewoda białostocki decyzję, będącą przedmiotem skargi, ustalając w niej szacunek całej nieruchomości, szacunek gruntów przejmowanych oraz obszar i położenie gruntów przejętych zgodnie z uchwałą komisji szacunkowej.

---

[1] Por. OPA 1578/36, 1713/37, 1714/37.

Na zarzuty skargi rozważył NTA co następuje:

Skarga podnosi przede wszystkim zarzuty przeciw ustaleniu należności, za które nastąpiło zaskarżoną decyzją przejęcie gruntów, a to tak co do charakteru tych należności, jak i co do sposobu obliczenia ich stosunku cyfrowego do wartości nieruchomości.

Pierwszego z tych zarzutów NTA rozpatrywać nie mógł, gdyż ustalenie to nastąpiło w decyzji z 28 czerwca 1935, będącej wedle przepisu art. 15 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 28 października 1933 poz. 544/36 Dz. Ust. decyzją ostateczną. Skoro zaś decyzja ta nie była przedmiotem odrębnej skargi do NTA — a wobec upływu terminu do jej wniesienia nie może być również uważana za przedmiot obecnie rozpatrywanej skargi — to stała się ona prawomocna. Zarzut natomiast, iż została przekroczona granica, zakreślona w art. 3 ust. 1 cyt. rozp., gdyż wierzytelności nieuprzywilejowane łącznie z uprzywilejowanymi i poprzedzającymi je obciążeniami hipotecznymi przekraczają ⅔ części szacunku nieruchomości, podlega rozpoznaniu, gdyż o zasadności jego decyduje ustalenie szacunku, dokonane dopiero zaskarżoną decyzją. W tej mierze skarga wywodzi, że suma należności, za które nastąpiło przejęcie, wynosi — zgodnie z zaskarżoną decyzją — 99.753 zł 42 gr, zaś ogólne zadłużenie, przy uwzględnieniu obciążeń hipotecznych, poprzedzających należności, za które nastąpiło przejęcie, sięga kwoty 289.284 zł 76 gr, przekraczającej ⅔ szacunku (który wynosił w całości 361.527 zł 81 gr, a więc w ⅔ częściach — 241.018 zł 54 gr a nie 221.018 zł 54 gr, jak mylnie oblicza skarga).

W zaskarżonej decyzji natomiast przyjęła władza pozwana, iż całkowite zadłużenie, łącznie z należnościami, za które nastąpiło przejęcie, wynosi 171.910 zł 13 gr. W odpowiedzi na skargę wyjaśnia władza, iż przy tym obliczeniu wzięto pod uwagę obciążenia, poprzedzające w hipotece pozycję nr 20 Działu IV, w której mieszczą się należności nieuprzywilejowane, za które dokonano przejęcia. W tych należnościach jednak mieszczą się oprócz należności z tytułu podatków, figurujących pod nrem 20 Dz. IV, również należności Banku Rolnego z tytułu pożyczki wekslowej na karmę dla ryb, w kwocie 8.000 zł z % od 20 stycznia 1932 i kosztami, wyszczególnionymi w piśmie tego Banku z 11 maja 1936. Otóż ta suma wekslowa 8.000 zł z 10% odsetkami od 20 stycznia 1932 i kosztami figuruje pod nrem 49 Dz. IV hipoteki, a więc obliczenie obciążenia, sięgające tylko nru 20 i pomijające dalsze pozycje aż do nru 49 uznane być musi za wadliwe i tym samym oparte na tym obliczeniu ustalenia zaskarżonego orzeczenia nie są prawidłowe.

Dalsze zarzuty dotyczą postępowania szacunkowego. Skarga zarzuca wadliwość tego postępowania z powodu powołania jednego tylko biegłego do oszacowania gruntów o różnym przeznaczeniu gospodarczym. Zarzut ten również nie podlega rozpoznaniu, jako nie podniesiony w toku postępowa-

nia administracyjnego (art. 83 ust. 3 rozporządzenia o NTA poz. 806/32 Dz. Ust.), skarżący bowiem mieli możność podniesienia go w toku tego postępowania, a tego nie tylko nie uczynili, ale skarżący Marian R. wręcz oświadczył, że przeciw treści opinii biegłego nie podnosi żadnych zarzutów. Wprawdzie w tym oświadczeniu nie ma mowy o osobie biegłego, jednak zarzuty co do doboru osoby biegłego lub co do jego fachowych kwalifikacji nadawały się do podniesienia właśnie w tym momencie i zaniechanie ich podniesienia w tym czasie pozbawiło skarżących prawa podnoszenia ich w skardze kasacyjnej.

Ostatni wreszcie zarzut skargi skierowany jest przeciw sposobowi rozdziału gruntów skarżących na podlegające przejęciu i na pozostawione skarżącym. W tym kierunku zarzuca skarga, że przy przejmowaniu gruntów należy baczyć, aby tak grunty przejmowane, jak i pozostawione właścicielom odpowiadały po oddzieleniu nadal swoim celom. Zasady takiej jednak przepisy prawne o przejmowaniu gruntów nie zawierają, a nawet byłaby ona sprzeczna z samym celem przejmowania. Skoro bowiem grunty przejęte mają służyć w myśl art. 8 cyt. rozp. przede wszystkim na parcelację, to tym samym przewidziana jest radykalna zmiana celu, jakiemu służyły one poprzednio, mianowicie celom gospodarczym większego gospodarstwa rolnego. Tak samo grunty, pozostawione właścicielom, muszą być użytkowane po oddzieleniu gruntów przejętych w sposób, odpowiadający ich obszarowi i ich właściwościom — a więc sposób gospodarki na pozostałym obszarze majątku może z konieczności ulec również zmianie.

NTA nie mógł tedy uznać, by władza pozwana, opierając się w swej decyzji na uchwale komisji szacunkowej, opartej na umotywowanej opinii biegłego, dopuściła się czy to obrazy prawa czy też dowolności przy dokonywaniu podziału. Przeciw zaś opinii biegłego, który w tym kierunku wyraźnie się wypowiedział i wskazał nawet na przyszły sposób gospodarczego użytkowania gruntów pozostałych po przejęciu, skarżący w toku postępowania żadnych zarzutów nie podnieśli. I z tego więc powodu zarzuty skargi nie mogą być uwzględnione....

2458.

UBEZPIECZENIE SPOŁECZNE.

Spory między poszczególnymi lekarzami a ubezpieczalnią społeczną na tle umowy zbiorowej — właściwość [1].— Zatarg zbiorowy a spór indywidualny.

Spór wszczęty przez poszczególnych lekarzy przeciwko ubezpieczalni społecznej na tle zawartej przez ubezpieczalnię społeczną z lekarzami umowy zbiorowej nie jest zatargiem zbiorowym w rozumieniu § 1 rozporządzenia Ministra Opieki Społ. z 17 kwietnia 1934 poz. 477 Dz. Ust. (Zasada prawna wpisana do księgi zasad prawnych).

Uchwała Izby Cywilnej SN w składzie 7 sędziów z 2 kwietnia 1938
C. I. 2626/36.

Ustawa z 19 maja 1920 w art. 84 wyłączała w pierwszej instancji drogę sądową w przypadku sporu pomiędzy zarządami kas chorych a lekarzami. Spory takie nie mogły przechodzić pod rozpoznanie sądów powszechnych inaczej jak po uprzednim załatwieniu ich przez właściwą komisję pojednawczą w drodze powództwa o uchylenie orzeczenia pomienionej komisji. Z wprowadzeniem ustawy o ubezpieczeniu społecznym z 28 marca 1933 (tzw. ustawy scaleniowej) taki tryb załatwiania wszelkich sporów między lekarzami a organami ubezpieczeniowymi nie utrzymał się. Stosownie do art. 129 ustawy scaleniowej, tylko spory między lekarzami a ubezpieczalniami bądź Zakładem Ubezpieczenia na wypadek choroby o warunki umowy rozstrzygane są przez komisje rozjemcze dla spraw lekarskich. Przepisy wykonawcze do art. 129 i n. ustawy scaleniowej, wydane na zasadzie art. 133 tejże ustawy (rozporządzenie wykonawcze Ministra Opieki Społ. z 17 kwietnia 1934 poz. 477 Dz. Ust.), określają bliżej, jakie spory przewiduje art. 129 ustawy scaleniowej. Stosownie do ust. 2 § 1 rozp. wykon. przez spory takie należy rozumieć zatargi zbiorowe. Z zestawienia art. 129 ustawy scaleniowej z ust. 2 § 1 rozp. wykon. wynika, że przez spory, o jakich mowa w art. 129 ustawy, należy rozumieć zatargi zbiorowe o warunki pracy.

Z dalszych postanowień rozp. wykon. również wynika, że droga rozjemstwa ma zastosowanie do zatargów zbiorowych w związku z ustaleniem na przyszłość warunków umowy o pracę. § 3 rozp. wykon. mówi wyraźnie o komisjach rozjemczych lekarskich jako właściwych do orzekania w sporach „o warunki umowy z lekarzami", a § 32 tegoż rozporządzenia

[1] Por. OPA 376/33.

zawiera przepis, że warunki umów z lekarzami, określone w orzeczeniu komisji rozjemczej lekarskiej, obowiązują od daty ustalonej w orzeczeniu, a w braku jej — od daty ogłoszenia orzeczenia.

Wreszcie art. 132 ustawy scaleniowej stanowi, że orzeczenia komisyj rozjemczych są ostateczne i ustalone w nich warunki umowy o pracę wiążą obie strony na równi z umowami indywidualnymi, czyli że orzeczenia komisyj lekarskich nie mają za przedmiot wykładni już ustalonych warunków umowy lub zasądzania dochodzonych w związku z wykonaniem umów roszczeń, lecz jedynie ustalają nowe warunki pracy, które z chwilą ich ustalenia wiążą strony.

Z powyższego należy wnioskować, że komisje lekarskie rozjemcze, o jakich mowa w art. 129—132 ustawy scaleniowej, rozstrzygają spory, a właściwie zatargi zbiorowe, wynikłe w związku z ustaleniem nowych warunków pracy. Do tego rodzaju sporów, podlegających rozstrzygnięciu w drodze rozjemstwa w trybie art. 129 i n. ustawy scaleniowej, nie można zaliczyć sporów o wykonanie umów, zawartych między lekarzami a ubezpieczalniami bądź Zakładami Ubezpieczeń Społecznych, niezależnie od tego, czy będą to umowy zbiorowe czy indywidualne, jak również, czy spory te będą podejmowane przez poszczególnych lekarzy, czy też przez grupy lekarzy.

Gdzie więc chodzi o dochodzenie roszczeń w związku z wykonaniem umowy zbiorowej, służy droga procesu cywilnego i drogi tej żaden z przepisów obowiązującej obecnie ustawy scaleniowej nie uchylił. Gdy natomiast chodzi o ustalenie nowych warunków pracy i między stronami brak zgody, powstaje zatarg zbiorowy. Przy zatargu zbiorowym przedmiotem sporu są sprzeczne interesy gospodarcze, a nie sprzeczne prawa, jak w sporze o prawo cywilne. Ustanowienie postępowania rozjemczego dla rozstrzygania zatargów zbiorowych między lekarzami a ubezpieczalniami miało na celu interes publiczny (a nie prywatny, jaki ma miejsce przy dochodzeniu roszczeń). Dlatego też postępowanie to jest pomyślane w ten sposób, by jak najprędzej zlikwidować grożący interesom publicznym zatarg. W związku z powyższym decydujący głos w tych konfliktach o charakterze publicznoprawnym mają władze administracyjne (art. 130 i 131 ust. 1, 3, 4).

Wszystko to w związku z samym trybem powoływania komisyj rozjemczych, nie mających charakteru stałego, lecz zwoływanych ad hoc, gdy zachodzi potrzeba poddania rozważeniu wynikłego sporu, przemawia za słusznością poglądu, że komisje lekarskie rozjemcze zostały powołane do rozstrzygania jedynie zatargów zbiorowych, powstających w związku z ustaleniem nowych warunków pracy. Regułą w zakresie wymiaru sprawiedliwości przy dochodzeniu praw cywilnych jest droga sądowa, której obywatel może być pozbawiony jedynie przez wyraźny przepis prawa. Ta-

kiego przepisu ustawa scaleniowa nie zawiera, a wszelkie domniemania są w tym przypadku niedopuszczalne, przeciwnie, wszelką wątpliwość pod tym względem należy raczej rozstrzygać w sensie przychylnym dla podsądności danej kategorii sporów sądom powszechnym.

Wobec przytoczonych wywodów, przechodząc do przedstawionego do rozstrzygnięcia przytoczonego na wstępie pytania prawnego, należy przyjść do wniosku, że spór, wynikły na tle wykonania umowy zbiorowej, nie jest zatargiem w rozumieniu § 1 rozporządzenia Ministra Opieki Społ. z 17 kwietnia 1934, jaki, stosownie do art. 129 ustawy scaleniowej, podlega rozstrzygnięciu w postępowaniu rozjemczym.

1. Zagadnienie objęte powyższą zasadą prawną było przedmiotem rozważań sądów już kilkakrotnie, przy czym, jak to wskażemy, orzecznictwo to jest dość chwiejne. Spór o to, kiedy istnieje zatarg zbiorowy, kiedy zaś mamy do czynienia ze sporem indywidualnym w stosunku pracy, w prawie polskim wobec braku rozwiniętej sieci urządzeń rozjemczych wynika dość rzadko i z reguły nie dochodzi do instancyj najwyższych. Jedynym odcinkiem, na którym tego rodzaju spory docierają do SN, są sprawy ubezpieczalni społecznych z lekarzami, co związane jest ze szczególnym charakterem przepisów w tym zakresie, albowiem ustawa z 19 maja 1920 poz. 272 Dz. Ust. o ubezpieczeniu na wypadek choroby powierzała początkowo osobnym komisjom w ogóle orzekanie w sporach lekarskich, zaś ustawa z 28 marca 1933 poz. 396 Dz. Ust. o ubezpieczeniu społecznym tylko część konfliktów pozostawiła we właściwości komisyj, część zaś oddała z powrotem właściwości sądów powszechnych.

W ten sposób odcinek spraw lekarskich stał się odcinkiem dla judykatury polskiej eksperymentalnym, zwłaszcza jeżeli zestawimy go z doktryną i orzecznictwem cudzoziemskim, dotyczącym tego samego tematu. Należy bowiem podnieść, iż spór o rozróżnienie zatargu zbiorowego od sporu indywidualnego jest „question diabolique" prawa społecznego w wielu krajach zarówno o ustroju autokratycznym (np. Włochy) jak i liberalnym (Francja). Okoliczność ta sprawia, iż warto zanalizować istniejące rozbieżności poglądów w judykaturze polskiej nie tyle z uwagi na sam problem lekarzy ubezpieczeniowych, który dzięki obfitej produkcji pisarskiej na tym odcinku został już dość poważnie wyjałowiony, ile z uwagi na pewne ogólne wnioski, dające się wysnuć z tego orzecznictwa.

2. W wyroku z 25 maja 1936 C III 602/34 (ogłoszonym w Przegl. Ubezp. Społ. 1937 zesz. II, dodatek str. 43 poz. 26) SN wypowiedział pogląd następujący: „Według art. 122 i n. rzeczonej ustawy (o ubezpieczeniu społecznym), w szczególności art. 129 i 132, w drodze postępowania rozjemczego przed komisjami rozjemczymi dla spraw lekarskich rozstrzygane są zatargi zbiorowe, natomiast nie spory z umów indywidualnych...; ten pogląd prawny, wynikający z powołanych przepisów ustawy podziela też § 1 p. 2 rozporządzenia Ministra Opieki Społ. z 17 kwietnia 1934 o postępowaniu rozjemczym przed komisjami rozjemczymi dla spraw lekarskich (poz. 477 Dz. Ust.)".

Wyrok powyższy dawał zasadnicze odróżnienie właściwości komisyj rozjemczych do spraw lekarskich i sądów, nie wdawał się jednak w bliższą analizę istoty pojęcia zatargu zbiorowego.

3. Analizę taką znajdujemy w wyroku SN z 13 lutego 1936 C I 1857/35, urz. Zb. orz. nr 41/37, omówionym przez p. sędziego Stefana Mateję w artykule pt. Zatarg

zbiorowy a spór indywidualny (Przegląd Prawa Pracy 1938 nr 1 str. 11 i n.). W wyroku tym SN wypowiedział pogląd, iż zatarg objęty postępowaniem przed komisją może również dotyczyć „warunków umowy wiążącej strony“, a więc nie tylko „sporów o warunki umów przyszłych“, czyli innymi słowy nie tylko konfliktów ekonomicznych o ustalenie przyszłej treści umów, lecz również sporów o wykładnię. Ważne z kolei jest stwierdzenie, że bez znaczenia dla właściwości komisji rozjemczej jest okoliczność, iż objęci zatargiem lekarze mają już rozwiązany stosunek służbowy z ubezpieczalnią. Zdaniem więc SN samo rozwiązanie stosunku pracy nie wyklucza postępowania rozjemczego. Trzecią kwestią rozstrzygniętą w powołanym wyroku był pogląd, iż złączenie w jednym pozwie sporów przez grupę lekarzy w trybie art. 69 k. p. c. nie wyklucza, że chodzi tu o spór grupy lekarzy, wywodzących swe prawa z treści umowy zbiorowej, który winien być uznany za zatarg zbiorowy. W cyt. artykule p. s. Mateja kwestionuje celowość rozstrzygnięcia, podnosząc, iż nawet jeżeli spór o wykładnię normy zbiorowej jest zatargiem zbiorowym, to jednak w żadnej mierze nie podobna przyznać w takim zatargu zainteresowanym osobom prawa do tytułu egzekucyjnego.

4. Zasada prawna ustalona obecnie przez SN pomija problem zatrudnienia lekarzy w chwili powstania zatargu — jest on, jak wskazano, zdaniem SN nieistotny. Poza tym jednak zasada ta stanowi pewne wycofanie się ze stanowiska zajętego w wyroku z 13 lutego 1936: mianowicie w wyroku z 13 lutego 1936 uznano za objęte pojęciem zatargów również spory o „warunki umowy wiążącej strony“, czyli spory o interpretację umowy zbiorowej, gdy tymczasem w uzasadnieniu do zasady ustalonej 2 kwietnia 1938 SN włącza do właściwości sądów powszechnych wszelkie spory o prawo, tym samym uznając, że nie ma zatargów zbiorowych o prawo. Otóż ten pogląd SN budzi zastrzeżenie nie tylko de lege ferenda, ale nawet w świetle orzecznictwa NTA, i sądzić można, że „zabranie“ sporów o wykładnię umowy zbiorowej przez sądy powszechne z właściwości instytucyj rozjemczych nie da się utrzymać. Słusznie bowiem w wyroku z 26 października 1925 l. rej. 137/25 (Zb. wyr. nr 778) NTA na tle sporu o nadanie mocy powszechnie obowiązującej orzeczeniu komisji pojednawczo-rozjemczej na Górnym Śląsku wypowiedział następujący pogląd: „...Zdaniem skarżącej spółki odróżnić należy spory mające na celu obronę ogólnych interesów, tj. utworzenie nowych praw kontraktowych między pracodawcami a robotnikami, od sporów mających na celu obronę praw, tj. w których chodzi o interpretację umów taryfowych już istniejących. W sporach pierwszego rodzaju orzeczenie ...przedstawia się jako propozycja zawarcia umowy taryfowej, natomiast w sporach rodzaju drugiego jako propozycja ugody pozasądowej... NTA nie mógł... uznać słuszności... zarzutu skargi, że orzeczenie rozjemcze... nie nadawało się do udzielenia mu mocy obowiązującej także z tego powodu, iż chodzi tu o spór mający na celu obronę praw, a nie obronę interesów, tj. że chodzi tu o interpretację istniejącej już umowy, a nie o utworzenie nowych praw kontraktowych“.

Jak wynika z przytoczonych motywów wyroku, NTA przychylił się do tezy, iż zatarg może dotyczyć zarówno stanowienia nowych warunków pracy i wynagrodzenia, jak i interpretacji obowiązujących już norm przepisów i zobowiązań.

Oczywiście można próbować „uzgodnić“ powyższą rozbieżność różnicą tekstów, jednak wyjaśnienie to nie byłoby przekonywające, ani bowiem przepisy niemieckie wyjaśniane przez NTA ani przepisy o komisjach lekarskich nie zawierają bliższych wskazań co do treści pojęcia zatargu zbiorowego i właśnie ten brak definicji ustawowej ułatwia kształtowanie się orzecznictwa — jak się okazuje dotąd — dość rozbieżnego.

Jerzy Grzegorz Wengierow

2459.

UBEZPIECZENIE PRACOWNIKÓW UMYSŁOWYCH.

Pojęcie zatrudnienia u osoby innej[1]. — Korepetytor — obowiązek ubezpieczenia.

Umowa z korepetytorem, któremu zobowiązano się wypłacić wynagrodzenie tylko gdy uczniowie złożą egzamin — nie posiada cech charakteryzujących według orzecznictwa umowę o pracę a istotnych dla obowiązku ubezpieczenia, w szczególności ojciec uczniów, który zawarł umowę z korepetytorem, nie ponosi w takim przypadku ryzyka za wynik pracy korepetytora.

Wyrok NTA z 23 marca 1938 l. rej. 3714/36 w sprawie Jerzego Myszkowskiego przeciw Ministerstwu Opieki Społ. w przedmiocie obowiązku ubezpieczenia Amelii B. jako pracownicy umysłowej.

Orzeczeniem z 1 grudnia 1932 Zakład Ubezpieczeń Pracowników Umysłowych we Lwowie uznał, że B. nie podlega obowiązkowi ubezpieczenia z tytułu zatrudnienia jej w charakterze korepetytorki u Jerzego Myszkowskiego w Łuczycach pow. sokalskim od 15 września 1931 do 15 czerwca 1932. Urząd Wojewódzki na skutek odwołania B. decyzją z 31 stycznia 1935 powyższe orzeczenie uchylił i orzekł, że B. z tytułu wspomnianego zatrudnienia podlega obowiązkowi ubezpieczenia od 1 września 1931 do 30 czerwca 1932. W uzasadnieniu decyzji Urząd Wojewódzki zaznaczył, że na podstawie świadectwa, wydanego B. przez Julię Myszkowską z 29 czerwca 1932, oraz zeznań świadków i wyjaśnień samej B. przyjął za udowodnione, że B. w oznaczonym okresie czasu była zatrudniona u J. Myszkowskiego za wynagrodzeniem i że zapatrywanie Z. U. P. U., jakoby w niniejszym wypadku nie zachodził warunek przewidziany w art. 2 ust. 1 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 24 listopada 1927 poz. 911 Dz. Ust., lecz że istniała tylko umowa o dzieło, nie jest słuszne, ponieważ zaangażowanych na pewien okres czasu przez rodziców danego ucznia nauczycieli i korepetytorów, poświęcających temu uczniowi cały swój czas lub znaczną ilość czasu i kierujących całokształtem nauki, należy uważać „za zatrudnionych u innych osób", a zatem za podlegających obowiązkowi ubezpieczenia.

Od tej decyzji J. Myszkowski odwołał się do Ministerstwa Opieki Społ., które orzeczeniem z 14 maja 1936 odwołania nie uwzględniło i zatwierdziło decyzję Urzędu Wojewódzkiego, jako ustawowo uzasadnioną

---

[1] Por. OPA 2127/38, 2128/38, 2460/38.

z motywów w niej zawartych. Ponadto w odpowiedzi na poszczególne zarzuty odwołania Ministerstwo zaznaczyło w uzasadnieniu swego orzeczenia m. i., że zarzut odwołującego się co do zawarcia z B. umowy o dzieło, a nie umowy o pracę jest bezzasadny, ponieważ w myśl p. 2 i 3 art. 5 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 16 marca 1928 poz. 323 Dz. Ust. umowę o pracę zawiera się również na okres wykonania określonej roboty lub na czas określony; że według wyroku SN z 29 maja 1935 C II 325/35 cechami charakterystycznymi umowy o pracę są: wskazanie pracy samej jako świadczenia umownego, określonego w umowie wyraźnie lub milcząco co do jakości i ilości, obciążenie pracodawcy ryzykiem pracy, oraz zależność służbowa pracownika w wykonaniu pracy; że akta sprawy wykazują, iż w danym wypadku między B. a skarżącym miała właśnie miejsce umowa o pracę, ponieważ B. zobowiązała się do przygotowania dzieci odwołującego się w ciągu jednorocznego okresu i w oznaczonym zakresie materiału naukowego do egzaminu szkolnego, przy czym była skrępowana rozkładem udzielanej przez nią nauki, zaś odwołujący się zobowiązał się do wypłacenia B. wynagrodzenia dopiero wówczas, gdy dzieci złożą egzamin z pomyślnym wynikiem. Pozostałe zarzuty odwołania co do ilości dni, które B. poświęcała w ciągu miesiąca wykonaniu powyższego obowiązku, oraz że B. w oznaczonym okresie czasu była utrzymywana najpierw przez swą matkę, a potem przez męża, że nie była meldowana w gminie i że nie przedłożyła dokumentów, stwierdzających posiadanie przez nią kwalifikacji do wykonywania zawodu nauczycielskiego, Ministerstwo Opieki Społ. uznało w myśl art. 2 ust. 1 p. 1, art. 3 p. 10 i art. 5 p. 3 cyt. rozp. z 24 listopada 1927 za nie mające znaczenia dla sprawy i nietrafne.

Orzeczenie to zaskarżył J. Myszkowski do NTA, który rozważył co następuje:

Skarżący zarzuca niezgodność zaskarżonego orzeczenia z powołanym wyżej prawem o ubezp. prac. umysł. oraz sprzeczność ze stanem faktycznym sprawy co do przyjęcia przez władzę pozwaną istnienia zależności służbowej B. od skarżącego. W uzasadnieniu tych zarzutów skarżący wywodzi, że jego stosunek prawny do B. był oparty na umowie o świadczenie usług, lecz umowa ta nie była umową o pracę w rozumieniu prawa o ubezp. prac. umysł.

Zarzut ten nie jest pozbawiony trafności. Jak wynika bowiem z przytoczonych wyżej motywów zaskarżonego orzeczenia, władza pozwana uznała obowiązek ubezpieczenia B., wychodząc z założenia, że umowa zawarta między B. a skarżącym posiadała wszystkie te cechy, jakie, według powołanego w zaskarżonym orzeczeniu wyroku SN, charakteryzują umowę o pracę, wysuwając przy tym m. i., jako szczególnie charakterystyczny czynnik, że ryzyko za wynik pracy B. ponosił skarżący jako pracodawca. Tymczasem zawarte w zaskarżonym orzeczeniu ustalenia faktyczne, na

których powyższy wniosek został oparty, — pomijając nawet, że nie znajdują dostatecznego oparcia w materiale dowodowym sprawy, gdyż treść umowy między B. a skarżącym w toku postępowania wyjaśniającego nie została dokładnie ustalona, — nie odpowiadają przytoczonym w uzasadnieniu zaskarżonego orzeczenia cechom, charakteryzującym umowę o pracę, zaczerpniętym z cyt. wyroku SN. W szczególności nie znajduje żadnego oparcia w ustaleniach faktycznych wniosek władzy pozwanej co do ponoszenia przez skarżącego jako pracodawcę ryzyka za wynik pracy B., albowiem z ustalenia przez władzę pozwaną, iż skarżący zobowiązał się do wypłacenia B. wynagrodzenia dopiero wówczas, gdy dzieci jego złożą egzamin z pomyślnym wynikiem, logicznie daje się raczej wyprowadzić wręcz przeciwny wniosek, że ryzyko swej pracy ponosiła sama B.

Wobec powyższych sprzeczności między przesłankami zaskarżonego orzeczenia, dotyczącymi istotnego dla rozstrzygnięcia niniejszego sporu wniosku władzy pozwanej w przedmiocie charakteru stosunku prawnego łączącego skarżącego z B., które to sprzeczności utrudniają skarżącemu należytą obronę jego praw w postępowaniu kasacyjnym przed NTA, pozbawiając zarazem i Trybunał możności sprawdzenia zasadności zarzutów skargi co do zgodności zaskarżonego orzeczenia z powołanym wyżej prawem o ubezp. prac. umysł., Trybunał uznał, że w danym wypadku naruszono ze szkodą dla skarżącego formy postępowania administracyjnego, co w myśl art. 84 p. 3 rozporządzenia o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.) powoduje uchylenie zaskarżonego orzeczenia bez potrzeby rozważania dalszych zarzutów skargi, jako w tym stanie rzeczy na razie bezprzedmiotowych....

1. Orzeczenie powyższe wskazuje, że, pomimo wieloletniej i obfitej judykatury, daleko jeszcze jesteśmy od należytego ustalenia kryteriów obowiązku ubezpieczenia według prawa z 24 listopada 1927, skoro przypadek stosunkowo prosty — zatrudnienie korepetytora — wywołuje daleko idące rozbieżności i przez lata całe nie zostaje zakwalifikowany w sposób niewzruszalny.

2. Wyrok NTA opiera się właściwie na jednej tylko przesłance, że nie może być uważany za ponoszącego ryzyko pracy nauczyciela domowego taki zatrudniający tego nauczyciela, który zobowiązał się do wypłacenia mu wynagrodzenia tylko w razie pomyślnego złożenia egzaminu przez uczniów. Przyjmując zaś milcząco, że ponoszenie ryzyka świadczonych usług przez zatrudniającego jest niezbędnym wymogiem istnienia stosunku ubezpieczeniowego według prawa z 1927 r., NTA dochodzi do ostatecznego wniosku, że cechy tego stosunku ubezpieczeniowego w danej sprawie nie zostały ustalone.

Tej jednej przesłanki nie podobna uważać za wystarczającą. Uzależnienie wynagrodzenia za pracę od pewnej pozytywnej oceny wykonanej pracy — do czego sprowadza się w istocie ta rozstrzygająca w ujęciu wyroku okoliczność — jakkolwiek by kwalifikować je z uwagi na ponoszenie ryzyka pracy, jest w każdym razie niedostateczne dla wypowiedzenia się co do istnienia obowiązku ubezpieczenia. Porozumienie tego rodzaju nie wyłącza bowiem „włączenia świadczącego usługi w pewien mechanizm pracy, nie będący w jego wyłącznej dyspozycji", co na innym miejscu uznaliśmy za istotne kryterium obowiązku ubezpieczenia według prawa

z 1927 r., — obowiązku, opartego na „zatrudnieniu u innych osób". (Por. Baumgart i Brandes, Ubezpieczenie pracowników umysłowych, komentarz praktyczny, 1938, uw. 3 do art. 2 i przytoczone tam orzecznictwo).

Nie jest bowiem wyłączone, aby nawet wykwalifikowany robotnik, spełniający czynności precyzyjne, a tym bardziej pracownik umysłowy, czynny w szkolnictwie czy w instytucji badawczej, wynagradzany był tylko wtedy, gdy praca przezeń wykonana uznana została za odpowiadającą pewnym obiektywnym kryteriom. Pracownik taki pod względem stosunku swego do pracodawcy (dyspozycyjność, więź pewnej łączności z urządzeniami pracodawcy) nie będzie wcale różnił się od analogicznego pracownika, wynagradzanego bez żadnych warunków, i będzie pozostawał w jednakowym z tym ostatnim stosunku prawnym, podobnie jak pracownik płatny od jednostki czasu i pracownik za wynagrodzeniem akordowym obecnie uznani są powszechnie za pozostających w tym samym stosunku prawnym do pracodawcy, pomimo dłuższych wahań wśród prawników i pomimo dawniejszej odmiennej opinii tak poważnych autorytetów, jak Lotmar.

Tym bardziej zaś pewna warunkowość wynagrodzenia jest nieistotna w specjalnym zakresie prawa o ubezp. prac. umysł. — według którego (dawny art. 14 ust. 2 i zastępujący go § 2 p. 2 rozp. Rady Ministrów z 27 grudnia 1933 poz. 794 Dz. Ust.) obowiązkowi ubezpieczenia podlegają także zatrudnieni u innych osób nie otrzymujący żadnego wynagrodzenia, a więc moment wynagrodzenia jest ustawowo wyłączony spośród okoliczności, rozstrzygających o istnieniu stosunku ubezpieczeniowego.

Przy rozstrzygnięciu danej sprawy nie badano tedy istotnych cech ustawowego pojęcia „zatrudnienia u innych osób", lecz operowano cechami, przyjętymi w orzecznictwie dla pojęcia umowy o pracę z odmiennego prawa o umowie o pracę prac. umysł. — bez zaznaczenia nawet (a tym bardziej bez wykazania), że dwa pojęcia te są równoznaczne lub prawie równoznaczne, i pomimo że cecha pojęciowa „ponoszenia ryzyka pracy" także i na pierwotnym, właściwym swym terenie — odgraniczenia umowy o pracę zależną od innych umów co do świadczenia usług — nastręcza znaczne wątpliwości.

Ujęcie NTA w wyroku jest zgodne z ujęciem skargi, zarzucającej, że nie ustalono w sprawie „umowy o pracę w rozumieniu prawa o ubezp. prac. umysł.", jak gdyby prawo to zajmowało się umową o pracę w którymkolwiek ze swych postanowień, choćby nawet podrzędnych, nie zaś pomijało całkowicie to dobrze znane pojęcie.

3. Prawidłowo ujął sporne zagadnienie Urząd Wojewódzki, który ustalał, czy spełniony jest w sprawie istotny ustawowy wymóg „zatrudnienia u innych osób" i według tego oceniał istnienie obowiązku ubezpieczenia, jakkolwiek niedostatecznie swój pogląd pozytywny uzasadnił.

Natomiast Ministerstwo Opieki badało już tylko, czy zachodzą cechy umowy o pracę według przeważającego orzecznictwa, upatrując w tym względzie cechy istotne w zatrudnieniu korepetytora na czas określony (jednoroczny okres), w oznaczonym zakresie nauczania i w skrępowaniu nauczającego rozkładem udzielanej nauki z pominięciem (jako nieistotnych) innych okoliczności, m. i. ilości czasu, zużywanego dziennie na pracę nauczycielską, którą znów pierwsza instancja wysunęła na miejsce naczelne. To ostatnie pominięcie nie było całkowicie uzasadnione, gdyż ilość czasu zużywanego dziennie, specjalnie w stosunkach nauczyciela domowego, może nie być obojętna dla ustalenia jego stosunku prawnego do zatrudniającego.

Okoliczności faktyczne, uznawane za istotne przez Ministerstwo, bądź też niektóre okoliczności zdyskwalifikowane jako nieistotne, poszczególnie i w oderwaniu

od siebie są niedostateczne dla ustalenia obowiązku ubezpieczenia nauczyciela domowego. Są one same przez się raczej prawnie obojętne w tym względzie; wymagają natomiast pewnej syntezy, która by wydobyła istnienie lub brak owego charakterystycznego włączenia w pewien mechanizm pracy (przeciwstawnego całkowitej samodzielności w pracy), czego jednak w sprawie nie dokonano.

Mieczysław Baumgart

2460.

UBEZPIECZENIE PRACOWNIKÓW UMYSŁOWYCH.

Agent, sprzedający towar i inkasujący należność — obowiązek ubezpieczenia[1].

Jeżeli agent, sprzedający towar i inkasujący należność, ma zastrzeżone minimum wynagrodzenia prowizyjnego, nie będąc przy tym obowiązany do dostarczenia pewnej określonej ilości zamówień, to choćby przy spełnianiu swych czynności nie był skrępowany żadnym regulaminem pracy i wykonywał obowiązki swe w godzinach dowolnych, w sposób według własnego uznania — przedmiotem umowy jego z firmą nie jest wynik pracy, lecz samo świadczenie usług.

Wyrok NTA z 31 maja 1938 l. rej. 5472/36 w sprawie Motela Rotsztejna przeciw Ministerstwu Opieki Społ. w przedmiocie obowiązku ubezpieczenia skarżącego w Zakładzie Ubezpieczeń Społecznych.

Zakład Ubezpieczeń Społecznych orzeczeniem z 12 kwietnia 1935 uznał, że Motel Rotsztejn z tytułu zatrudnienia jako agent inkasent w firmie Warszawska Spółka Papiernicza podlegał obowiązkowi ubezpieczenia w Zakładzie w okresie od 1 kwietnia 1932 do 31 marca 1933. Odwołania firmy od tego orzeczenia Komisarz Rządu na m. st. Warszawę decyzją z 18 stycznia 1936 nie uwzględnił. W dalszym jednak toku instancyj Ministerstwo Opieki Społ., po przeprowadzeniu dodatkowego postępowania wyjaśniającego, orzeczeniem z 18 września 1936 uchyliło decyzję Komisarza Rządu i uznało, że Rotsztejn nie podlegał obowiązkowi ubezpieczenia z tytułu zatrudnienia w wyżej wymienionej firmie. Ministerstwo, opierając się na wynikach postępowania wyjaśniającego, przyjęło za ustalone, że Rotsztejn był zatrudniony w tej firmie w charakterze agenta handlowego, upoważnionego również do inkasowania gotówki za sprzedany przy jego pośrednictwie towar, że praca jego polegała na zbieraniu zamówień i inka-

---

[1] Por. OPA 2459/38.

sowaniu gotówki, że przy wykonywaniu tej pracy nie był on skrępowany żadnym regulaminem pracy i czynności swe wykonywał w godzinach dowolnych w sposób według własnego uznania, że zgłaszał się do firmy w godzinach dogodnych dla siebie i że nie był obowiązany do dostarczania firmie określonej ilości zamówień w ciągu określonego czasu, że pobierał wynagrodzenie prowizyjne z zastrzeżonym minimum 50 zł miesięcznie, że prowizja wynosiła przeciętnie 180 zł miesięcznie, że więc Rotsztejn pracował jako samodzielny agent handlowy świadcząc firmie nie stałe usługi, lecz wynik swej pracy i że przeto nie posiadał warunków z art. 2 rozporządzenia o ubezp. prac. umysł. z 24 listopada 1927.

We wniesionej na to orzeczenie skardze Rotsztejn wywodzi, że fakt pobierania stałej pensji wskazuje, iż pozostawał on do firmy w stosunku najmu pracy, że praca na rzecz firmy pochłaniała cały dzień i wyłączała możliwość wszelkiej innej pracy, że okoliczność, iż prowizja przekraczała czasami pensję zasadniczą, nie może wpływać na charakter pracy.

NTA rozważył co następuje:

Wobec ustaleń faktycznych, objętych zaskarżonym orzeczeniem, nie można odmówić słuszności zarzutom skargi, o ile się one opierają na momencie, iż skarżący miał zastrzeżone stałe wynagrodzenie. Pozwana władza oparła zaskarżone rozstrzygnięcie na zapatrywaniu, że przedmiotem umowy skarżącego z firmą Warszawska Spółka Papiernicza był wynik pracy skarżącego, a nie praca jego sama przez się. Zapatrywaniu temu jednak przeczą własne ustalenia faktyczne pozwanej władzy, iż skarżący miał zastrzeżone minimum wynagrodzenia w kwocie 50 zł miesięcznie, nie będąc przy tym nawet zobowiązany do dostarczenia pewnej określonej ilości zamówień. Z ustaleń tych wynika, że stosownie do umowy skarżący miał prawo do wynagrodzenia i w tym wypadku, gdy praca jego zamierzonego wyniku nie da. W tych warunkach nie można twierdzić, że właśnie wynik pracy był wyłącznie przedmiotem umowy.

Skoro ustalenia faktyczne, o których mowa, zgodne są z aktami sprawy, co zresztą nie jest sporne, zaskarżone orzeczenie, jako sprzeczne z tymi ustaleniami, należało uchylić z powodu wadliwego postępowania po myśli art. 84 p. 2 rozporządzenia o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.).

Orzeczenie powyższe jest trafne, o ile trafna jest zasadnicza jego przesłanka, iż obowiązek ubezpieczenia prac. umysł. (tj. „zatrudnienie u innej osoby") jest nierozłącznie związany z umową o pracę w znaczeniu prawa o umowie o pracę prac. umysł. Cechą tej ostatniej umowy jest bowiem ponoszenie ryzyka świadczonej pracy przez pracodawcę, a więc obowiązek płacenia umownego wynagrodzenia niezależnie od pewnego określonego wyniku pracy. Co do tej zasadniczej przesłanki wyroku zob. glosę OPA 2459/38 (w sprawie obowiązku ubezpieczenia korepetytorów).

Mieczysław Baumgart

2461.

UBEZPIECZENIE PRACOWNIKÓW UMYSŁOWYCH.

Pracownicy „sezonowi" — a zatrudnienie w innych prócz cegielni działach produkcji przetworów glinianych.

Pracownicy umysłowi, zatrudnieni w innych prócz cegielni działach produkcji przetworów glinianych, nie są pracownikami sezonowymi w rozumieniu § 1 p. 5 rozporządzenia Ministra Opieki Społ. z 13 czerwca 1933 poz. 394 Dz. Ust. (Teza).

Wyrok NTA z 25 lutego 1938 l. rej. 3912/36 w sprawie Zakładu Ubezpieczeń Społecznych w Warszawie przeciw Urzędowi Wojewódzkiemu warszawskiemu w przedmiocie przyznania zasiłku Eugenii Elechnowicz.

2462.

UBEZPIECZENIE PRACOWNIKÓW UMYSŁOWYCH.

Zwolnienie od obowiązku ubezpieczenia: Osoby, otrzymujące „zaopatrzenie".

W postanowieniu art. 5 p. 2 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 24 listopada 1927 o ubezp. prac. umysł. w brzmieniu pierwotnym poz. 911/27 Dz. Ust.[1] pojęcie zaopatrzenia (pensji, renty, emerytury itp.) obejmowało zaopatrzenia danej osoby także w tych wypadkach, gdy osoba ta korzystała z zaopatrzenia pochodnego (wdowiego, sierocego). (Teza).

Wyrok NTA z 14 maja 1937 l. rej. 3319/35 w sprawie Zakładu Ubezpieczeń Społecznych w Warszawie przeciw Ministerstwu Opieki Społ. w przedmiocie obowiązku ubezpieczenia Stanisławy Winiarskiej.

[1] Nowe brzmienie ustaliła ustawa z 15 marca 1934 poz. 347 Dz. Ust.

2463.

UBEZPIECZENIE PRACOWNIKÓW UMYSŁOWYCH.

Prawo do świadczeń z powodu braku pracy — ustanie prawa.

Do okresu sześcio względnie dziewięciomiesięcznego, z upływem którego ustaje prawo do świadczeń z powodu braku pracy (art. 57 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 24 listopada 1927 poz. 911 Dz. Ust. w pierwotnym brzmieniu[1]) wliczał się czas wstrzymania świadczeń tych z powodu odbywania kary utraty wolności (art. 50 p. 3 tego rozporządzenia). (Teza).

Wyrok NTA z 9 listopada 1937 l. rej. 2287/36 w sprawie Wacława U. przeciw Wojewodzie kieleckiemu w przedmiocie zasiłku na wypadek braku pracy.

2464.

UBEZPIECZENIE PRACOWNIKÓW UMYSŁOWYCH.

Prawo do jednorazowej odprawy a śmierć uprawnionego po zgłoszeniu prawa.

Przysługujące w myśl art. 126 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 24 listopada 1927 poz. 911 Dz. Ust. spadkobiercom osoby uprawnionej do świadczeń prawo odbioru należnych tej osobie sum, nie dotyczyło jednorazowej odprawy, przewidzianej w art. 30 ust. 1 p. 1 tegoż rozporządzenia, także przed jego nowelizacją dokonaną ustawą z 15 marca 1934 poz. 347 Dz. Ust. (Teza).

Wyrok NTA z 1 kwietnia 1938 l. rej. 2420/35 w sprawie Stanisławy Owczarek przeciw Ministerstwu Opieki Społ. w przedmiocie jednorazowej odprawy.

---

[1] Nowe brzmienie ustaliła ustawa z 22 marca 1933 poz. 229 Dz. Ust.

2465.

UBEZPIECZENIE NA WYPADEK BEZROBOCIA.

Robotnicy niekwalifikowani zatrudnieni przez zarząd gminy miejskiej przy czyszczeniu ulic — obowiązek ubezpieczenia[1].

Obowiązek zabezpieczenia robotników na wypadek bezrobocia na podstawie art. 1 ustawy z 18 lipca 1924 poz. 555/32 Dz. Ust. obejmuje również robotników niekwalifikowanych, zatrudnionych choćby dorywczo przez zarządy gmin miejskich przy czyszczeniu ulic i placów miejskich, o ile nie jest im regulaminowo zapewnione zabezpieczenie na wypadek bezrobocia. (Teza).

Wyrok NTA z 25 lutego 1938 l. rej. 3378/35 w sprawie Gminy m. Skolego przeciw Komisji Zarządu Głównego Funduszu Bezrobocia w Warszawie w przedmiocie zaległych składek za pracowników przy czyszczeniu ulic od 12 kwietnia 1926 do 27 lipca 1934.

2466.

UBEZPIECZENIE NA WYPADEK BEZROBOCIA.

Uprawnienie robotników, zatrudnionych za granicą, do zasiłków - warunki zaliczenia czasu pracy za granicą.

Przepisy § 6 i 8 rozporządzenia Ministra Opieki Społ. z 9 stycznia 1933 poz. 215 Dz. Ust. nie wykraczają poza upoważnienie ustawowe, udzielone w art. 38 ustawy o zabezpieczeniu na wypadek bezrobocia (poz. 555/32 Dz. Ust.).

Wyrok NTA z 7 maja 1937 l. rej. 5138/35 w sprawie Stanisława Hernika przeciw Odwoławczej Komisji Obwodowej Funduszu Bezrobocia w Zawierciu w przedmiocie zasiłku z powodu bezrobocia.

... Zważywszy, że ustawodawca nie ograniczył wcale zakresu, w jakim Minister Opieki Społecznej uprawniony jest określić warunki, o których mowa w art. 38 ustawy o zabezpieczeniu na wypadek bezrobocia (poz. 555/32 Dz. Ust.), oraz zważywszy, że wymogi konkretne, zawarte

---

[1] Por. OPA 17/32, 914/34, 998/35, 2093/38, 2094/38, 2095/38.

w zakwestionowanych § 6 i 8 rozporządzenia z 9 stycznia 1933 poz. 215 Dz. Ust., nie kolidują z duchem i intencją ustawy o zabezpieczeniu na wypadek bezrobocia, NTA uznał, że zarzut wykroczenia w tych paragrafach poza upoważnienie ustawowe, udzielone w art. 38 ustawy, nie jest uzasadniony.

Jeżeli w tym stanie rzeczy władza nie uwzględniła zaświadczenia o wysokości zarobków za granicą, przedstawionego przez skarżącego po upływie 6 tygodni po zgłoszeniu roszczenia, to w tym postąpieniu władzy Trybunał nie dopatrzył się zarzuconego naruszenia wskazanych przepisów prawnych. . . .

2467.

OCHRONA WZORÓW.

Charakter orzeczeń Urzędu Patentowego[1]. — Wniosek stron o umorzenie postępowania spornego w Urzędzie Patentowym.

1. Ani Wydział spraw spornych ani Wydział odwoławczy Urzędu Patentowego nie posiadają charakteru sądów szczególnych, lecz rozstrzygają konkretne spory jako władze administracyjne; z uwagi na ten swój charakter są one powołane z urzędu do strzeżenia interesu publicznego, jaki wiąże się z ingerencją tych Wydziałów, a to celem regulowania w interesie publicznym kwestii, wszczętych nie tylko na wniosek strony interesowanej w formie skargi, ale także po myśli art. 118 cyt. prawa na żądanie każdej osoby.

2. Umorzenie postępowania spornego przed obu instancjami Urzędu Patentowego zasadniczo nie jest dopuszczalne, a to z uwagi na możliwy interes ogółu.

Wyrok NTA z 13 grudnia 1935 l. rej. 2614/33 w sprawie Jakuba Moszkowskiego przeciw Wydziałowi odwoławczemu Urzędu Patentowego w przedmiocie unieważnienia wzoru użytkowego na tapczan.

Dnia 19 listopada 1929 został zarejestrowany na rzecz Jakuba Moszkowskiego w Warszawie za nrem rej. 902 wzór użytkowy na „tapczan“, którego istotnym znamieniem jest, że posiada skrzynię na pościel i otwierane wieko w postaci dowolnego sprężynowego materaca.

Wskutek skargi Alfreda, Kazimierza i Józefa Grünbergów Wydział

---

[1] Por. OPA 18/32.

spraw spornych Urzędu Patentowego unieważnił orzeczeniem z 30 maja 1931 rejestrację tego wzoru, przyjmując na podstawie przeprowadzonych dowodów, że tapczan, odpowiadający spornemu wzorowi, był znany i wyrabiany na długo przed dniem zgłoszenia wzoru nr 902 w Urzędzie Patentowym tj. przed dniem 25 lipca 1927, wobec czego przedmiot spornego wzoru nie może być uważany za nowy w rozumieniu art. 90 ust. 2 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 marca 1928 poz. 384 Dz. Ust.

Od tej decyzji wniósł Jakub Moszkowski odwołanie, w którym zarzucił, że Wydział spraw spornych niesłusznie nie uwzględnił jego wniosku, postawionego w czasie przewodu w pierwszej instancji, o ograniczenie zakresu zastrzeżenia ochronnego tylko do tapczanów, których wieko stanowią sprężynowe materace nietapicerowane (niekryte), gdyż zawsze chodziło zgłaszającemu tylko o to, by uzyskać ochronę takich tapczanów. W czasie rozprawy przed Wydziałem odwoławczym pełnomocnicy stron wnieśli o umorzenie sprawy w obu instancjach z tym jednak zastrzeżeniem, że wniosek, przedstawiony przez pozwanego w toku postępowania w pierwszej instancji, o ograniczenie spornego wzoru zostanie uwzględniony. Wniosku o umorzenie sprawy Wydział odwoławczy nie uwzględnił i orzeczeniem z 20 października 1932 zatwierdził decyzję Wydziału spraw spornych w części, dotyczącej unieważnienia rejestracji wzoru użytkowego nr 902, uchylił ją zaś w części dotyczącej przyznania stronie skarżącej od Moszkowskiego kosztów postępowania. W motywach Wydział odwoławczy zaznaczył m. i., że nieuwzględnienie wniosku o ograniczenie zastrzeżenia ochronnego uzasadnione jest tym, że także temu ograniczeniu odpowiadająca postać tapczana była znana już przed zgłoszeniem wzoru nr 902; wniosku zaś o umorzenie sprawy Wydział odwoławczy nie uwzględnił nie tylko ze względu na niedopuszczalność uzależnienia tego wniosku od decyzji w rzeczy samej, zgodnie z żądaniem pozwanego (względnie obu stron), lecz przede wszystkim dlatego, że w sporach o unieważnienie rejestracji wzorów poza interesem osób bezpośrednio zainteresowanych chodzi również o ochronę wolności przemysłowej i handlowej ogółu tj. o interes publiczny i że nie leży w mocy Urzędu Patentowego umarzanie tego rodzaju spraw ani nawet postępowania w tych sprawach.

Jakub Moszkowski zaskarżył to orzeczenie Wydziału odwoławczego do NTA, który rozważył co następuje:

Skarżący zarzuca, że zaskarżone orzeczenie narusza art. 90 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 marca 1928, ponieważ Wydział odwoławczy uznał za ustalone na podstawie zeznań świadka G., że także tapczan ze sprężynowym materacem nietapicerowanym (niekrytym), odpowiadający rysunkowi, dołączonemu do opisu wzoru nr 902, był znany przed zgłoszeniem tego wzoru, czyli że i zastrzeżenie ochronne w ograniczonej formie, jaką zaproponował skarżący w toku postępowania spornego, nie

mogłoby się ostać; tymczasem — według twierdzenia strony skarżącej — G. zeznał właśnie, że stosowane w jego praktyce były tylko tapczany kryte, a gdyby nawet G. czy inny świadek zeznał był, że na specjalne zamówienie wykonał taki tapczan, który przypadkowo odpowiadał zastrzeżeniu ochronnemu, nie mogłoby to stanowić o uznaniu w myśl cyt. art. 90, że dany wzór użytkowy był stosowany tzn. używany w zwyczajnym obrocie.

Na wywody te należy przede wszystkim zaznaczyć, że przedmiotem wzoru użytkowego nr 902 według załączonego do akt sprawy opisu tego wzoru oraz zastrzeżenia ochronnego jest w ogóle tapczan, bez żadnego określenia, że chodzi skarżącemu o tapczan niekryty czyli nietapicerowany, zatem tylko tak ogólnie pojęty tapczan mógł przy dochodzeniach w postępowaniu spornym wchodzić pod uwagę. Z tego zaś stanowiska oceniając kwestię, należy stwierdzić, że według akt sprawy tak świadek G. jak i świadkowie T. i B. zeznali, że tapczany ze skrzynią na pościel i otwieranym wiekiem w postaci sprężynowego materaca wyrabiali już dawno przed zgłoszeniem wzoru nr 902, przy czym nadmienili, że obok tapczanów krytych wykonywali także tapczany niekryte. NTA uznał, że władza pozwana w tych zeznaniach miała dostateczną podstawę do przyjęcia, iż co do uznania spornego wzoru za ważny zachodzi przeszkoda z ust. 2 art. 90 rozp., mianowicie że opisany tapczan był już w użyciu w sposób o tyle jasny i jawny, że znawca mógł go w przemyśle stosować. Czy zaś wzór tego rodzaju był używany w zwyczajnym obrocie, to ten moment, podniesiony w skardze jako nieodzowny warunek, ze stanowiska powołanego artykułu nie wchodzi wcale pod uwagę.

Skarżący zarzuca nadto, że władza pozwana nie uwzględniła wniosku o umorzenie sprawy, motywując odmowę tym, że w sporach jak niniejszy chodzi o interes publiczny, a w szczególności o ochronę wolności przemysłowej i handlowej ogółu; zdaniem skarżącego, rozporządzenie z 22 marca 1928 nie upoważnia do takiego wniosku, a przeciwnie z art. 118 i 137 wynika, że powołana do zastępowania interesu publicznego w sporze o unieważnienie wzoru jest jedynie Prokuratoria Generalna; natomiast Wydział spraw spornych Urzędu Patentowego, jako instytucja sądowa, powołany jest do rozstrzygania sporu wyłącznie między stronami spór wiodącymi, Prokuratoria wszakże w sporze niniejszym nie brała udziału.

Także tych wywodów skargi Trybunał nie uznał za trafne. I tak błędne jest zapatrywanie skarżącego, jakoby Wydział spraw spornych Urzędu Patentowego był instytucją sądową. Zgodnie bowiem z judykaturą Trybunału (p. wyrok z 30 marca 1932 l. rej. 5388/29, Zb. wyr. nr 525 A[1]) ani Wydział spraw spornych ani Wydział odwoławczy Urzędu

[1] OPA 18/32.

Patentowego nie posiadają charakteru sądów szczególnych, lecz rozstrzygają konkretne spory jako władze administracyjne. Z uwagi na ten swój charakter są one niewątpliwie powołane z urzędu do strzeżenia interesu publicznego, jaki wiąże się z ingerencją tych Wydziałów, a to celem regulowania w interesie publicznym kwestii, wszczętych nie tylko na wniosek strony interesowanej w formie skargi, ale także po myśli art. 118 cyt. prawa na żądanie każdej osoby.

Jeżeli więc władza pozwana stanęła na stanowisku prawnym, że umorzenie postępowania spornego przed obu instancjami zasadniczo nie jest dopuszczalne, a to — jak wyjaśniła w odpowiedzi na skargę — z uwagi na możliwy interes ogółu w utrzymaniu w mocy decyzji pierwszej instancji, NTA uznał, że to stanowisko władzy nie narusza powołanych w skardze przepisów cyt. rozporządzenia.

Z tych powodów należało skargę oddalić jako nieuzasadnioną.

I. Rozstrzygnięcie powyższe dotyka niezmiernie ciekawego zagadnienia, czy Urząd Patentowy (Wydział odwoławczy) może z urzędu, bez współudziału Prokuratorii Generalnej, nie uwzględnić wniosku o ograniczenie zastrzeżenia ochronnego oraz zgodnego wniosku stron o umorzenie postępowania. W niniejszym przypadku szło o to, że także temu ograniczeniu odpowiadająca postać wzoru była już znana przed jego zgłoszeniem do rejestracji. Wydział odwoławczy powołał się na to, że w sporach o unieważnienie rejestracji wzoru użytkowego poza interesem osób bezpośrednio zainteresowanych idzie również i o ochronę wolności przemysłowej i handlowej, że więc nie leży w mocy Urzędu Patentowego umarzanie tego rodzaju spraw. Zarówno ocena, dokonana przez skarżącego w jego skardze do Trybunału, jak i rozstrzygnięcie tego Trybunału, jakkolwiek ze sobą sprzeczne, oparły się na tej samej podstawie, a to na odpowiedzi na pytanie, czy Urząd Patentowy jest instytucją sądową. Twierdząco odpowiada skarżący, wywodząc, że Urząd Patentowy jest powołany jedynie do rozstrzygnięcia sporu pomiędzy stronami a ochrona interesu publicznego należy do Prokuratorii Generalnej. Przecząco odpowiada na to pytanie Trybunał, powołując się na swoje poprzednie orzeczenie z r. 1932, stwierdzając, że Urząd Patentowy nie posiada charakteru sądu (szczególnego), lecz rozstrzyga jedynie spory jako władza administracyjna.

II. Należy tutaj przede wszystkim zaznaczyć, że w powołanym przez Trybunał jego poprzednim orzeczeniu z r. 1932 szło o to, czy na orzeczenie Urzędu Patentowego służy skarga do NTA, czemu zaprzeczał w odpowiedzi na tę skargę sam Urząd. Motywy Trybunału (OPA 18/32), również jak i podobnie ujęte motywy szeregu innych orzeczeń, zajmujących się sprawą dopuszczalności skargi do NTA (kilka przykładów podano na tymże miejscu w OPA w głosie dra Hillbrichta), wydają się mnie nie dość ściśle ujęte, co zresztą glosa również podkreśla. Istotę pojęcia sądu stanowi według Trybunału niezawisłość, której przy orzeczeniach Urzędu Patentowego brak, skoro występujący tam zawisły czynnik administracyjny ma przewagę nad niezawisłym czynnikiem sędziowskim. Już dr Hillbricht słusznie podkreślił, że nie wiadomo z tych motywów, czy idzie tu o formalną czy o istotną niezawisłość. Dodam jeszcze i to, że zasiadający w składzie orzekającym sędzia jest przecież w każdym razie i przy orzekaniu w tym składzie nadal niezawisły. Trudno zaś przyjąć, aby, gdy ten sędzia składa swe votum jako czynnik niezawisły, wynikiem głosowa-

nia był akt administracyjny, pozbawiony charakteru niezawisłości. Następstwem głosowania, nawet w razie przyjęcia, iż vota innych członków składu orzekającego są czynnikiem zawisłym, mógłby być tylko jakiś twór szczególny, bo gdzież znikłaby owa niezawisłość sędziego? Ta różnica pomiędzy ujęciem zagadnienia przez Trybunał a przeze mnie wynika zdaje mi się z różnicy treści, podkładanej pod pojęcie niezawisłości, a w następstwie z odmiennego ustosunkowania tego pojęcia do czynności czynnika orzekającego.

Dla pojęcia czynności sędziowskiej jest zdaniem moim istotne to, że następuje ona jedynie za wolą dokonywającego jej. Stopień swobody w powzięciu tej woli jest tu bez znaczenia. Wystarcza tutaj w zupełności niezawisłość formalna: nikt nie może nakazać sędziemu wydania takiego lub innego orzeczenia. Nie idzie o to, czy czynności dokonywa sędzia (w rozumieniu ustawy, a więc konstytucji i ustaw o ustroju sądów powszechnych, wojskowych, o NTA, itd.), a z drugiej strony i sędzia dokonywa nieraz takich czynności, które nie są czynnościami sędziowskimi i przy dokonywaniu których nie ma mowy o jego niezawisłości. Postanowienia o nieusuwalności, nieprzenaszalności itp. mają na celu jedynie materialne zapewnienie jak najwyższego stopnia rzeczywistej swobody w powzięciu tej woli, ale z samym pojęciem niezawisłości i istoty sądownictwa nie mają nic wspólnego. W tym zaś rozumieniu niezawisłość zachodzi w pełni również i przy wydawaniu orzeczeń, a nawet uchwał, przez Urząd Patentowy. Wynika to jasno z przepisu art. 235 rozporządzenia o ochronie wynalazków, wzorów i znaków towarowych (co do wszystkich innych czynności, odnoszących się do wynalazków i znaków towarowych, rzecz ma się zupełnie tak samo). Dla zapadnięcia uchwały musi zajść zgoda dwu radców, w braku takiej zgody rozstrzyga głos z góry wyznaczonego trzeciego członka Urzędu. Nie może rozstrzygać zatem głos przełożonego jako przełożonego, który nie może też polecić takiego lub innego załatwienia sprawy lub sam jej odmiennie załatwić. Przełożony może być przegłosowany i uchwała może zapaść wbrew zdaniu i woli przełożonego (o ile zasiadałby w Wydziale zgłoszeń). Wola przełożonego jest zatem bez znaczenia wobec woli dwu radców, jego podwładnych. W Wydziałach spraw spornych i odwoławczym orzeczenia zapadają większością głosów a wola przełożonego (jako przełożonego) jest i tu bez znaczenia.

Zagadnienia te były jednak dla rozstrzygnięcia sprawy dopuszczalności skargi do NTA bez znaczenia. Z przepisów art. 71, 157 i 210 wynika bowiem zupełnie jasno, że skarga taka jest dopuszczalna. Ograniczenie tych skarg do jakichś drugorzędnego znaczenia czynności Urzędu jest nie do pomyślenia, zwłaszcza, że w rozporządzeniu jest również wyraźnie przewidziana droga sądowa. Przypadki właściwości sądów powszechnych są wymienione przeze mnie w Encyklopedii Pr. Pryw. t. II str. 1137 § 31 b, str. 1142 § 47 i str. 1150 § 58. Obojętny jest zatem charakter orzeczeń Urzędu Patentowego a nawet charakter samego tego Urzędu, skoro dopuszczalność skargi do NTA i właściwość Trybunału wynikają z pozytywnego przepisu ustawy. Wywody moje, których szersze przedstawienie na tym miejscu pomijam, miały jedynie wskazać, że przedwczesne byłoby w tym stanie rzeczy brać orzeczenie z r. 1932, mające uzasadnić właściwość Trybunału, za podstawę rozstrzygnięcia niniejszej sprawy. Ale nawet i z przyjęcia tego orzeczenia nie wynika jeszcze tym samym słuszność stanowiska Wydziału odwoławczego.

III. Przed rozważeniem sprawy przy przyjęciu nawet, że Urząd Patentowy **nie** jest instytucją sądową, nie mogę nie podkreślić, że Trybunał mylnie przytoczył swoje orzeczenie z r. 1932, na które się powołuje. W owym orzeczeniu Trybunał **nie** stwierdził bowiem wcale, jakoby Wydziały spraw spornych i odwoławczy „rozstrzygały konkretne spory jako władze administracyjne". Trybunał wyrzekł bowiem

wówczas jedynie: „uznając tedy zaskarżone orzeczenie za wydane przez władzę administracyjną w myśl art. 1 ustawy z 3 sierpnia 1922 poz. 400/26 Dz. Ust.". Pomiędzy zaś tymi dwoma zdaniami zachodzi zasadnicza różnica. Trybunał nie stwierdził bowiem w r. 1932, aby Urząd Patentowy był władzą administracyjną, lecz jedynie, że orzeczenie tego Urzędu należy uważać za wydane przez władzę administracyjną w rozumieniu art. 1 ustawy o NTA. Ten zaś art. 1 mówi jedynie o właściwości Trybunału, nie zajmuje się jednak zupełnie sprawą aktu administracyjnego. Inaczej mówiąc, Trybunał stwierdził, że co do właściwości Trybunału należy uważać orzeczenia Urzędu Patentowego za orzeczenia, wymienione w art. 1 ustawy o NTA. Nie wynika z tego jednak jeszcze, aby orzeczenia Urzędu Patentowego były aktami administracyjnymi, rozstrzygnięciami władz administracyjnych.

Zagadnienie, czy Urząd Patentowy może w tych warunkach odmówić umorzenia postępowania, stoi więc w każdym razie otwarte.

IV. Zdaniem moim, z całokształtu przepisów rozporządzenia o ochronie wynalazków, wzorów i znaków towarowych wynika, że uprawnienie takie Urzędowi Patentowemu nie przysługuje. Przepisy tego rozporządzenia przewidują postępowanie analogiczne co do wzorów jak i co do wynalazków oraz znaków towarowych, tak, że istota rzeczy nie ulegnie zmianie, jeśli powołamy tutaj jedynie przepisy, odnoszące się do wzorów. Unieważnienie rejestracji wzoru następuje jedynie na skutek wniesienia skargi (art. 132). Brak zachowania warunków formalnych powoduje koniecznie odrzucenie skargi (art. 133 ust. 1 zd. 2). Również w razie niezłożenia kaucji na zabezpieczenie kosztów postępowania musi nastąpić zaniechanie postępowania (art. 135). Ale także i ochrona wolności przemysłowej i handlowej następuje tylko jako następstwo wniesienia odpowiedniej skargi, czy to przez „każdego", czy też przez Prokuratorię Generalną w interesie publicznym (art. 117 i 118), przy czym Prokuratoria może albo wnieść samodzielną skargę albo przystąpić do sporu osoby prywatnej (art. 118), a nawet wnieść odwołanie do Wydziału odwoławczego (art. 137) lub skargę do NTA (art. 157), chociażby w ogóle nie występowała dotąd jako strona w postępowaniu. Co więcej: nawet w razie niewykonywania wzoru (użytkowego, tak samo co do wynalazku) następuje wprawdzie z urzędu stwierdzenie tego niewykonywania, jednak Urząd Patentowy nie może sam przystąpić do umorzenia wzoru, lecz musi udzielić zebranych materiałów Prokuratorii Generalnej, która dopiero wnosi skargę o umorzenie wzoru. Jeżeli zaś Urząd Patentowy nie może sam takiego postępowania wdrożyć, jeżeli skargę Prokuratorii Generalnej musiałby dla braku warunków formalnych odrzucić, to nie można przyjmować, aby w razie cofnięcia takiej skargi mógł nadal postępowanie prowadzić, powołując się na interes publiczny i swój rzekomy charakter władzy administracyjnej. Od Prokuratorii Generalnej zależy, czy skargę wniesie, od niej też jedynie zależeć może, czy ją będzie popierać. To samo musi się powiedzieć i o postępowaniu ze skargi osób prywatnych. Unieważnienie czy umorzenie następuje zawsze jedynie tylko na skutek skargi, nigdy na skutek czynności samego Urzędu Patentowego; wnoszący skargę dysponują zatem jej losem, a nie Urząd Patentowy.

Należy powołać się i na to, że sprawozdanie twórcy ustawy, prof. Zolla, wraz z którym to sprawozdaniem przedłożono projekt rządowi, wyraźnie podkreśla rolę prawa publicznego i zajście aktu administracyjnego ale tylko co do tych czynności Urzędu (Wydziału zgłoszeń), na podstawie których dopiero powstaje patent czy wyłączność wzoru. Zaznacza jednak to sprawozdanie, że następnie powstaje cały system praw podmiotowych prywatnych. Na tym systemie praw podmiotowych prywatnych oparta jest także i ochrona wolności przemysłowej i handlowej. Tego całego systemu, tak wyraźnie przeprowadzonego w ustawie, nie można niweczyć opierając

się jedynie na właściwości NTA, czy nawet i na tym, że Urząd Patentowy nie jest rzekomo sądem szczególnym, lecz władzą administracyjną.

V. Pragnę wreszcie zaznaczyć, że w owej poprzedniej sprawie Wydział odwoławczy Urzędu Patentowego w r. 1929 twierdził w odpowiedzi na skargę do NTA, że nie jest władzą administracyjną lecz sądem szczególnym, i zaprzeczał właściwości Trybunału. Blisko cztery lata później, z końcem r. 1932, ten sam Wydział odmówił umorzenia postępowania, powołując się na interes publiczny. Pomiędzy tymi dwoma orzeczeniami jest bardzo daleka droga, przebyta wśród dążności do należytego uświadomienia sobie stanowiska Urzędu Patentowego w całokształcie obowiązującego porządku prawnego. Jeżeli wynik nie jest, moim przynajmniej zdaniem, trafny, to niemałą przyczyną tego jest skomplikowane prawniczo stanowisko zarówno prawa o ochronie wynalazków, wzorów i znaków towarowych, jak i przede wszystkim stanowisko samego Urzędu Patentowego. Byłoby zatem może rzeczą celową pewne wyjaśnienie tego stanowiska w samej ustawie, jakkolwiek zdaję sobie sprawę, że każda nowelizacja powinna następować tylko w razie dokonywania istotnych zmian lub wyjaśniania istotnych wątpliwości. Należałoby zwłaszcza wprowadzić wyraźniejszy przepis co do właściwości NTA oraz co do wzajemnego stosunku postępowania na wniosek i postępowania z urzędu. Mówiąc o przepisie co do właściwości NTA, przyjmuję z góry obecne stanowisko tego Trybunału co do jego właściwości, pozostawiając otwartą sprawę, czy przekazywanie tych spraw do Trybunału jest celowe.

Stefan M. Grzybowski

2468.

OCHRONA ZNAKÓW TOWAROWYCH[1].

Znaczenie orzeczeń władz patentowych dla sądu[1]. — Podobieństwo znaków[2].

1. Orzeczenie władz patentowych ma o tyle dla sądu wiążące znaczenie, że o odpowiedzialności z art. 190 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 marca 1928 poz. 384 Dz. Ust. może być mowa tylko w tym wypadku, gdy Urząd Patentowy przyjął rejestrację danego znaku, wszakże i w takim razie sąd karny z mocy art. 7 k. p. k. jest uprawniony do rozważenia zarzutów z art. 192 cyt. rozp. a ponadto do sądu karnego należy rozważenie i ustalenie podmiotowych znamion czynu.

2. Podobieństwo znaków towarowych (art. 181 cyt. rozp.) polega, bez względu na różnice szczegółów, na ogólnym wrażeniu wzrokowym, zdolnym złudzić nabywcę co do pochodzenia towaru.

Wyrok Izby Karnej (s. 3) SN z 22 kwietnia 1938 3 K. 2291/37.

---

[1] Por. OPA 579/34, 1630/36, 2235/38.

[2] Por. OPA 2234/38.

Kasacja Prokuratora zarzuca zaskarżonemu wyrokowi obrazę art. 181 i 190 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 marca 1928 o ochronie wynalazków, wzorów i znaków towarowych poz. 384 Dz. Ust. i art. 6 ustawy z 2 sierpnia 1926 o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji poz. 467/30 Dz. Ust. w związku z art. 360 i 379 k. p. k. przez nieuzasadnione i sprzeczne z uchwałą Urzędu Patentowego przyjęcie, iż oba znaki towarowe są różne, przez oparcie wyroku na nie wiążącym się z przedmiotem oskarżenia motywie, że oskarżony nie wprowadził w błąd odbiorców, oraz przez pominięcie rozważenia okoliczności, wskazujących na zły zamiar oskarżonego.

Kasacja powódki cywilnej podnosi zarzuty obrazy:... art. 181 i 190 rozp. z 22 marca 1928 i art. 6 ustawy z 2 sierpnia 1926 przez przyjęcie mylnych kryteriów dla oceny zachodzących pomiędzy obu znakami towarowymi różnic oraz przez niedostateczne rozważenie podmiotowych znamion czynu, zwłaszcza co do okresu działalności oskarżonego po doręczeniu mu odmownej decyzji Urzędu Patentowego.

SN zważył co następuje:

Z mocy art. 7 k. p. k. sąd karny rozstrzyga samodzielnie wszelkie zagadnienia prawne, wynikające w toku postępowania i nie jest związany orzeczeniem innego sądu lub urzędu. Gdy jednak istota przestępstwa z art. 190 rozp. z 22 marca 1928 polega na wkroczeniu w zakres wyłączności, wynikającej z zarejestrowania znaku towarowego, to orzeczenie władz patentowych ma w zasadzie o tyle wiążące dla sądu znaczenie, że o odpowiedzialności z art. 190 cyt. rozp. może być mowa tylko w tym wypadku, gdy Urząd Patentowy przyjął rejestrację danego znaku, wszakże i w takim razie sąd karny z mocy art. 7 k. p. k. jest uprawniony celem wykrycia prawdy materialnej do rozważenia zarzutów z art. 192 cyt. rozp., a ponadto do sądu karnego należy rozważenie i ustalenie podmiotowych znamion czynu.

Ocena, czy osoba, używająca pewnego znaku towarowego, narusza tym wyłączność innej osoby, należy całkowicie do kompetencji sądu, powołanego do orzekania o istnieniu przedmiotowych i podmiotowych znamion przestępstwa, wobec czego sąd karny nie jest związany orzeczeniem Urzędu Patentowego, odmawiającego rejestracji znaku, jako zdaniem tego Urzędu wkraczającego w wyłączność innej osoby.

Urząd Patentowy jest powołany do przyjęcia lub odmowy rejestracji znaku. Przyjęcie rejestracji stwarza prawo do wyłączności używania tego znaku i do ochrony tej wyłączności; odmowa rejestracji ma tylko ten skutek, iż dany znak nie nabywa praw wyłączności, nie przesądza to jednak odpowiedzialności karnej, którą rozstrzyga sąd w granicach swego własnego przekonania (art. 7, 10, 360 k. p. k.). Toteż odmownym orzeczeniem władz patentowych, a tym więcej motywami tej odmowy i odnośnymi ustaleniami orzeczenia władz patentowych, sąd nie jest związany.

Władze patentowe ustalają tylko prawo wyłączności, natomiast o wkroczeniu w tę wyłączność orzeka sąd karny.

W danym wypadku sąd nie dopatrzył się w czynie oskarżonego ani cech przestępstwa z art. 190 cyt. rozp. ani przestępstwa z art. 6 ustawy o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji, przyjmując, że mimo pozornego podobieństwa znak firmy „Uko" oskarżonego posiada dostateczne cechy, wyodrębniające go od znaku firmy pokrzywdzonej „Wu-El-Ka", tak że nie ma niebezpieczeństwa wprowadzenia w błąd konsumentów i odbiorców.

W tym względzie kasacje słusznie zarzucają obrazę art. 181 cyt. rozp., który za znak taki sam uważa także znak różniący się od dawniejszego tak nieznacznie, że mimo różnic odbiorca towaru może z łatwością przypuszczać, iż towar pochodzi z przedsiębiorstwa, którego znak ma w pamięci. Jak wyjaśnił SN w orzeczeniu Zb. orz. 180/36[1], podobieństwo znaków towarowych polega, bez względu na różnicę szczegółów, na ogólnym wrażeniu wzrokowym, zdolnym złudzić nabywcę co do pochodzenia towaru. Sam Sąd Apelacyjny dopatrzył się szeregu cech wspólnych w obu znakach, za jakie uznał kształt, rozmiar, format, kolor i rysunek matki z dzieckiem i przyznając, że w tych znakach zachodzi podobieństwo (coprawda „pozorne"), mimo to nie przyjął tej cechy podobieństwa, decydującej dla zastosowania art. 190 w związku z art. 181 cyt. rozp. i mającej także znaczenie dla przestępstwa z art. 6 cyt. ustawy. Sąd przeoczył, że o podobieństwie czy braku podobieństwa znaków decyduje ogólne wrażenie wzrokowe, oceniane ze stanowiska odbiorcy, który nie zwracając uwagi na szczegóły, mogące odróżniać jeden znak od drugiego, a mając utrwalony w pamięci ogólnie dany znak według rzucających się w oczy cech, jak kształt, rozmiary, format, kolor czy jakiś charakterystyczny rysunek, według tego ogólnego wrażenia wzrokowego uważa pewien towar za pochodzący z tego przedsiębiorstwa, którego znak w ogólnych zarysach ma w pamięci.

Otóż wedle własnych ustaleń Sądu, między obu znakami zachodziło podobieństwo w rozumieniu art. 181 cyt. rozp., skoro właśnie wspólny w obu znakach był kształt, rozmiar, format, kolor i rysunek matki z dzieckiem, różnic zaś dopatrywał się Sąd jedynie w napisie (Bebe i Bobo) oraz w innym układzie i rozmieszczeniu pól, nie przywiązując natomiast wagi do wspólnego rysunku matki z dzieckiem, który zdaniem Sądu nie jest cechą charakterystyczną i jest używany także przez inne firmy, wyrabiające pudry dla dzieci. Takie pojmowanie podobieństwa znaków było wynikiem błędnej wykładni art. 181 i 190 cyt. rozp. Nie chodzi o to, czy przy szczegółowym analizowaniu obu znaków Sąd lub biegły dopatrzył się

---

1 OPA 1885/37.

większych lub mniejszych różnic w tych szczegółach, lecz czy zwykły nabywca towaru, kierując się ogólnym wrażeniem wzrokowym, według rzucających się w oczy cech charakterystycznych (kształt, wielkość, kolor, treść rysunku, a także podobne brzmienie fonetyczne), może się dać złudzić co do pochodzenia towaru.

Zaznaczyć nadto należy, że do istoty podmiotowej przestępstwa z art. 190 cyt. rozp. wymagany jest tylko zamiar (bezpośredni lub ewentualny) wkroczenia w zakres wyłączności, wynikającej z zarejestrowania znaku towarowego, lub przywłaszczenia sobie prawa do zarejestrowania znaku; jakiś dalszy specjalny zły zamiar np. świadomego wprowadzenia w błąd publiczności, ułatwienia sobie konkurencyjnej walki itp. nie jest do przypisania tego przestępstwa wymagany, jak to zdają się błędnie przyjmować Sądy merytoryczne; natomiast przestępstwo z art. 6 cyt. ustawy wymaga działania celem przyciągania klienteli i ułatwienia warunków konkurencji przez podawanie do wiadomości powszechnej ze świadomością niezgodnych z prawdą a zdolnych do wprowadzenia w błąd faktów, dotyczących stosunków handlowych swego lub cudzego przedsiębiorstwa, również za pomocą znaków lub jakichkolwiek oznaczeń, umieszczonych na towarach itp.

Skoro z tego co wyżej powiedziano okazuje się, że Sądy błędnie pojmowały tak podmiotową jak i przedmiotową istotę wspomnianych przestępstw, SN zaskarżony wyrok uchylił, nie wchodząc w rozpatrywanie dalszych zarzutów kasacji.

2469.

SPRAWY ROLNE.

Uwłaszczenie: Grunty podlegające ustawie o ochronie drobnych dzierżawców rolnych[1].

Ustawa w przedmiocie ochrony drobnych dzierżawców rolnych, jak również ustawa w przedmiocie wykupu gruntów podlegających tej pierwszej ustawie, nie rozciągają się na grunty położone w miastach wydzielonych z powiatów; do gruntów zaś położonych w miastach nie wydzielonych z powiatów ustawy te mają zastosowanie tylko wówczas, jeżeli grunty dzierżawione przeznaczone są stale pod uprawę rolną, a więc jeżeli nie są objęte planem regulacyjnym. (Teza).

---

[1] Por. OPA 1306/35, 2238/38.

Wyrok NTA z 18 marca 1938 l. rej. 498/36 w sprawie Romana Sanguszki przeciw Wojewódzkiej Komisji Ziemskiej w Krakowie w przedmiocie prawa wykupu przez Jana Wronę dzierżawionego przezeń gruntu z realności obj. lwh. 426 ks. gr. gm. kat. Strusina, położonej w granicach m. Tarnowa.

Roman Sanguszko jest właścicielem m. i. realności obj. lwh. 426 ks. gr. gm. kat. Strusina, położonej w granicach administracyjnych m. Tarnowa, w skład której wchodzą m. i. parcele gruntowe 639/6, 640 i 645/2 o powierzchni około 2 ha. Parcele te o charakterze użytków rolnych dzierżawi od kilkudziesięciu lat Jan Wrona. W dniu 8 września 1934 złożył dzierżawca w Starostwie Powiatowym w Tarnowie podanie o wszczęcie postępowania na podstawie ustawy z 18 marca 1932 poz. 516/33 Dz. Ust.

Decyzją z 18 lipca 1935 Starostwo Powiatowe w Tarnowie nie uwzględniło wniosku dzierżawcy o przeprowadzenie przymusowego wykupu, motywując odmowę tym, że powyższe parcele leżą w granicach administracyjnych m. Tarnowa i objęte są planem regulacyjnym Tarnowa, a zatem nie podlegają działaniu ustawy z 31 lipca 1924 poz. 741 Dz. Ust., a więc dzierżawcy tychże parcel nie przysługuje prawo wykupu spornego gruntu po myśli ustawy z 18 marca 1932.

W odwołaniu od powyższej decyzji Jan Wrona podniósł, że dzierżawiona przez niego działka leży wprawdzie w granicach administracyjnych Tarnowa i jest objęta planem regulacyjnym tego miasta, Tarnów jednak należy do miast nie wydzielonych z administracji państwowej, zgodnie zatem z orzecznictwem SN (wyroki SN C. 647/21, C. 630/23, C. 1188/26) wszystkie grunty w jego granicach podlegają ochronie, zwłaszcza gdy, jak w niniejszym przypadku, czynią zadość wszystkim innym wymogom ustawy z 31 lipca 1924, a w ślad za tym, jak twierdzi odwoławca, przysługuje mu prawo nabycia spornej działki w myśl art. 2 ustawy z 18 marca 1932, że wreszcie bez znaczenia jest, iż działka sporna objęta jest planem regulacyjnym m. Tarnowa, gdyż okoliczność powyższa nie odbiera jej charakteru gruntu rolnego i właśnie art. 3 ustawy z 31 lipca 1924 poz. 741 Dz. Ust. stanowi, iż ochronie podlegają użytki rolne (wyroki SN C. 1194/28 i C. 1293/29).

Wojewódzka Komisja Ziemska w Krakowie, uznając trafność podniesionych zarzutów, orzeczeniem z 20 listopada 1935 uchyliła zaskarżoną decyzję. Komisja stanęła na stanowisku, że jeżeliby nawet ustawa z 31 lipca 1924 nie dawała wyraźnej odpowiedzi, czy jej postanowienia dotyczą również gruntów objętych terenem miasta, to wątpliwość pod tym względem usuwa ustawa z 24 marca 1933 o wyłączeniu terenów budowlanych spod działania przepisów o przebudowie ustroju rolnego poz. 230 Dz. Ust. Ta ustawa bowiem wymienia wszystkie ustawy i rozporządzenia z za-

kresu przepisów o przebudowie ustroju rolnego, które nie mają zastosowania do terenów budowlanych, pomija jednak zarówno ustawę z 31 lipca 1924 poz. 741 Dz. Ust., jak i ustawę z 18 marca 1932 poz. 516/33 Dz. Ust., z czego wnosić należy, iż te dwie ostatnie ustawy mają zastosowanie również do gruntów położonych na terytorium miasta i objętych planem regulacyjnym. Wreszcie brak jest rzeczowych motywów na uzasadnienie ujemnego wpływu, jaki mogłoby wywrzeć na rozbudowę miasta wykonywanie postanowień ustawy o ochronie drobnych dzierżawców i tym samym ustawy o wykupie gruntów dzierżawionych.

Na orzeczenie to Roman Sanguszko wniósł skargę do NTA, który rozważył co następuje:

Skarżący zarzucił, że władza pozwana wyszła z mylnego założenia, jakoby sporny grunt, mimo iż leży w granicach administracyjnych m. Tarnowa i mimo iż jest objęty planem regulacyjnym tego miasta, podlegał wykupowi dlatego, że stanowi użytki rolne.

Zarzut powyższy w okolicznościach niniejszej sprawy nie jest pozbawiony trafności. Zapatrywanie Wojewódzkiej Komisji Ziemskiej, jakoby grunty rolne, leżące w obrębie miast i objęte planem zabudowania, bez zastrzeżeń podlegały ustawie o ochronie drobnych dzierżawców, a tym samym, by dzierżawcy takich gruntów mogli korzystać z prawa wykupu, — nie znajduje uzasadnienia w obowiązujących przepisach. Wprawdzie ani ustawa o ochronie drobnych dzierżawców rolnych z 31 lipca 1924 poz. 741 Dz. Ust., nowelizująca poprzednie w tejże materii ustawy z 3 lipca 1919 poz. 345 Dz. Pr. i z 2 lipca 1920 poz. 346 Dz. Ust., ani też ustawy o wykupie gruntów, podlegających ustawie w przedmiocie ochrony drobnych dzierżawców rolnych z 18 marca 1932 poz. 307 i 516/33 Dz. Ust. oraz z 26 marca 1935 poz. 181 Dz. Ust. nie zawierają przepisów, które by wyraźnie rozstrzygały sporną w niniejszej sprawie kwestię zastosowalności tych ustaw do gruntów położonych w granicach miasta, to jednak, jak to również SN na Zgromadzeniu ogólnym (orzeczenie z 1 grudnia 1923 — akta N. Z. S. 4/23, Zb. orz. Zgromadzenia ogólnego SN z r. 1923 nr 5) wyjaśnił, z ducha ustaw z 3 lipca 1919 i 2 lipca 1920 i z motywów prawodawczych wynikałoby raczej, iż ustawy te do gruntów leżących w obrębie miast nie mają zastosowania; jednak ponieważ tekst ustaw tych nie przeprowadza żadnego rozróżnienia co do gruntów w obrębie i poza miastem leżących, a z drugiej strony w miastach pomniejszych, zwłaszcza po przyłączeniu do nich gruntów wsi sąsiednich, są dzielnice poświęcone specjalnie uprawie rolnej i niczym się nie różniące od posiadłości wiejskich, to przyjść należy do wniosku, że jeśli idzie o miasta mniejsze, to w każdym poszczególnym wypadku zbadać należy, czy wydzierżawione grunty były przeznaczone s t a l e pod uprawę zboża i okopowizny, czy też stanowią place budowlane, przy czym dzierżawcy

gruntów pierwszej kategorii korzystają z ochrony przewidzianej w wymienionych wyżej ustawach, do gruntów zaś drugiego rodzaju ustawy te nie mają zastosowania; to ostatnie wreszcie rozróżnienie ma zastosowanie jedynie do miast nie wydzielonych z powiatów, gdyż właściwość władz powiatowych, wyznaczonych przez Ministra Roln., nie rozciąga się na miasta wydzielone z powiatów, i przeto jest rzeczą oczywistą, że do miast wydzielonych z powiatów rzeczona ustawa odnosić się nie może. Należy zauważyć, że wprawdzie wspomniane orzeczenie SN dotyczy dzierżaw gruntów, znajdujących się w obrębie miast na terenie b. Królestwa Polskiego, NTA jednak nie znajduje podstawy do przyjęcia, iżby wyżej wyłuszczone zasady nie miały zastosowania i do dzierżawionych gruntów na pozostałych obszarach Państwa Polskiego. Co do wyżej przytoczonej zasady, że działanie ustawy z 3 lipca 1919 niewątpliwie nie rozciąga się na grunty leżące w obrębie miast nie podlegających władzom powiatowym, to zasadę tę ustalił również SN uprzednio w orzeczeniu swym z 19 stycznia 1922 C. 647/21 (Zb. orz. SN Izby I z r. 1921 i 1922 nr 293), motywując ją tym, że wykonanie tej ustawy powierzono jedynie Ministrowi Rolnictwa, bez obowiązku porozumienia się z Ministrem Spraw Wewn., co dowodnie świadczy, że tekst ustawy na możność rozciągnięcia jej do miast nie podległych władzom powiatowym nie wskazuje. (Patrz też Dz. Urz. Min. Ref. Roln. 1930 str. 443). Zgodnie z powyższym NTA w wyroku z 19 czerwca 1935 l. rej. 9427/33[1], na który powołuje się skarżący, orzekł, iż ustawa o ochronie drobnych dzierżawców, a więc i ustawa o wykupie gruntów nie ma zastosowania do gruntów, leżących w obrębie m. Wilna, miasto to bowiem nie podlega władzom powiatowym.

W danym wypadku atoli chodzi o grunty leżące w obrębie m. Tarnowa, które nie jest wydzielone z powiatu, a więc podlega władzom powiatowym, jak podlegają tym władzom wszystkie pomniejsze miasteczka, obecnie osady. Do gruntów więc w obrębie m. Tarnowa ustawa o ochronie drobnych dzierżawców, a więc i ustawa o wykupie gruntów podlegających powyższej ochronie miałyby w zasadzie zastosowanie, o ile, jak to wyżej przytoczono, — w myśl orzeczenia SN w Zgromadzeniu ogólnym z 1 grudnia 1923, jak i w myśl wyroku NTA z 20 października 1937 l. rej. 9435/34[2] w sprawie wykupu dzierżawionych gruntów, znajdujących się w obrębie miasteczka Jaszuny, — grunty quaestionis mają charakter rolny, a więc o ile przeznaczone są stale pod uprawę rolną. Jest jednak poza sporem, że Tarnów jak i leżące w obrębie niego dzierżawione przez skarżącego grunty objęte są planem regulacyjnym, charakter przeto tych gruntów przestał być rolny, albowiem prowadzenie na

[1] OPA 1306/35.

[2] OPA 2238/38.

nich gospodarstwa rolnego może być przejściowe, a nie stałe. Takie grunty, o charakterze już raczej działki miejskiej czy też placu budowlanego, w myśl powyższych wywodów nie mogą podlegać ani ochronie, ani też wykupowi przymusowemu w myśl ustawy z 18 marca 1932. Nie może powyższego zmienić przytoczona przez władzę pozwaną okoliczność, jakoby, ze względu na treść ustawy o wyłączeniu terenów budowlanych spod działania przepisów o przebudowie ustroju rolnego z 24 marca 1933 poz. 230 Dz. Ust., również do gruntów położonych na terytorium miasta i nawet objętych planem regulacyjnym miały zastosowanie tak ustawa o ochronie drobnych dzierżawców rolnych, jak i ustawa o wykupie gruntów podlegających uprzedniej ustawie. Skoro bowiem, jak już wywiedziono uprzednio, tereny objęte planem regulacyjnym, a więc tereny budowlane leżące w obrębie miasta, w ogóle nie podlegają ochronie i przymusowemu wykupowi, a więc nie mają do nich zastosowania ustawy z 3 lipca 1919 poz. 345 Dz. Pr., z 31 lipca 1924 poz. 741 Dz. Ust. oraz z 18 marca 1932 poz. 307 Dz. Ust., to umieszczenie tych ustaw w ustawie z 24 marca 1933 było co najmniej zbędne, wyprowadzanie zaś z okoliczności, iż ustawy o ochronie drobnych dzierżawców i o wykupie przez nich gruntów dzierżawionych nie zostały pomieszczone w ustawie z 24 marca 1933, wniosku, iż tereny budowlane w miastach podlegają bez wyjątku ochronie i wykupowi przez drobnych dzierżawców, jest dowolne.

Kierując się powyższymi wywodami, NTA zaskarżone orzeczenie, jako niezgodne z ustawą, uchylił.

W powyższym wyroku i jego tezie uzgadnia NTA swoje sprzeczne stanowiska, jakie zajął w wyrokach OPA 1306/35 i 2238/38 co do wykładni ustawy w przedmiocie wykupu gruntów, posiadanych przez drobnych dzierżawców poz. 307/32, 516/33 i 181/35 Dz. Ust. Ale tak NTA w powyższym wyroku z 18 marca 1938, jak i SN w wyrokach z 1922 r., 1923 r. itd., na które NTA w uzasadnieniu się powołuje, pomijają stosunek ustawy poz. 516/33 Dz. Ust. do art. 99 konstytucji z 1921 r. i 1935 r., o czym obszerniej już była mowa w głosie OPA 2238/38. A przecież trzeba mieć na względzie, że konstytucja w stosunku do innych ustaw jest lex superior, jak to wynika choćby z postanowień ust. 2 art. 126 konstytucji z 1921 r. i art. 49 konstytucji z 1935 r. Zgodnie też z tą zasadą wspomniana wyżej ustawa o wykupie gruntów przez drobnych dzierżawców została rozszerzona — już po wyroku NTA z 18 marca 1938 — ustawą poz. 229/38 Dz. Ust. (jednolity tekst poz. 354/38 Dz. Ust.) na okręgi przemysłowe i podmiejskie, ale tylko w ramach ustawy o wykon. ref. roln. poz. 1/26 Dz. Ust., a poza tym tylko na zakłady górnicze i przemysłowe na Górnym Śląsku. A więc i powyższa nowela nie przewiduje ogólnie wykupu przez drobnych dzierżawców gruntów, położonych w granicach miejskich miast i miasteczek, jak to natomiast wyraźnie już postanawia np. ustawa o wykupie przez dzierżawców gruntów, zajętych pod budynki, oraz gruntów czynszowych, w miastach i miasteczkach na terenie Sądów Apelacyjnych w Warszawie, Lublinie i Wilnie, ogłoszona w jednolitym brzmieniu

poz. 259/38 Dz. Ust. W świetle powyższych wywodów wyrok NTA z 18 marca 1938 jest wprawdzie słuszny co do swej sentencji, ale nie przekonywający w uzasadnieniu i tezie, gdyż sporny grunt wprawdzie nie podlegał wykupowi, ale nie z tego powodu, że jest objęty planem regulacyjnym m. Tarnowa, tylko dlatego, że ustawa o wykupie gruntów przez drobnych dzierżawców poz. 516/33 Dz. Ust. nie miała w ogóle zastosowania do takich gruntów, które położone są w obrębie granic miejskich miast i miasteczek. Orzekł to zresztą NTA już w wyżej powołanym wyroku OPA 1306/35 w podobnej sprawie.

Dr Wł. Podczaski

2470.

POSTĘPOWANIE PRZED NTA.

Właściwość: Skargi na zarządzenia i orzeczenia Naczelnej Izby Lekarskiej.

Wydawane przez Naczelną Izbę Lekarską zarządzenia i orzeczenia nie należą do kategorii zarządzeń lub orzeczeń administracji samorządowej w rozumieniu art. 1 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 27 października 1932 poz. 806 Dz. Ust. i, jako takie, nie podlegają zaskarżeniu przed NTA. (Teza).

Postanowienie NTA z 17 stycznia 1938 l. rej. 4360/37 w sprawie Koppla Schira przeciw Zarządowi Naczelnej Izby Lekarskiej w Warszawie w przedmiocie zakazu używania tytułu doktora.

Pozostawia się skargę bez rozpoznania z powodu niewłaściwości NTA. Stosownie bowiem do postanowień art. 1 rozporządzenia o NTA Trybunał powołany jest do orzekania o legalności zarządzeń i orzeczeń, wchodzących w zakres administracji rządowej i samorządowej, przy tym, jak stanowi art. 3 tegoż rozporządzenia, ostatecznych w toku postępowania administracyjnego.

Z powyższego wynika, że jeśli idzie o zarządzenia i orzeczenia organów administracji samorządowej, to skarga na tego rodzaju zarządzenia i orzeczenia podlega rozpoznaniu Trybunału tylko wówczas, gdy wydane one zostały w trybie postępowania administracyjnego.

Ponieważ zaś w myśl art. 1 oraz 112—116 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 marca 1928 poz. 341 Dz. Ust. przepisy o post. admin., jeśli idzie o sprawy samorządowe, mają zastosowanie jedynie w postępowaniu przed władzami samorządu terytorialnego a Naczelna Izba Lekarska, jak wyraźnie zaznaczono w art. 1 ustawy z 15 marca 1934 poz. 275 Dz. Ust., działa w ramach samorządu zawodowego, a nie terytorialnego, przeto i wy-

dawane przez nią zarządzenia bądź orzeczenia nie należą do kategorii zarządzeń lub orzeczeń administracji samorządowej w rozumieniu art. 1 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 27 października 1932 poz. 806 Dz. Ust. i, jako takie, nie podlegają zaskarżeniu przed NTA.

Z założenia powyższego wyroku wynika, iż akty administracyjne Naczelnej Izby Lekarskiej nie podpadają pod kategorię aktów przewidzianych w postanowieniu art. 1 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 27 października 1932 o NTA i z tego powodu nie mogą być zaskarżane przed NTA.

Tezę tę opiera NTA na tym, że rozporządzenie Prezydenta z 22 marca 1928 o post. admin. ma zastosowanie tylko do samorządu terytorialnego, a nie do zawodowego, jakim jest samorząd lekarski, że zatem akty administracyjne Naczelnej Izby Lekarskiej nie mogą być wydane w trybie postępowania administracyjnego, jak tego żąda postanowienie art. 3 rozporządzenia o NTA.

Stanowisko NTA jest nieuzasadnione, ponieważ jest ono niezgodne z postanowieniami prawa pozytywnego.

Art. 70 konstytucji powołując „Najwyższy Trybunał Administracyjny do orzekania o legalności aktów administracyjnych" ma na myśli akty administracyjne dotyczące całej administracji państwowej, do której w myśl art. 72 należy administracja rządowa i samorządowa (obejmująca tak samorząd terytorialny jak i nieterytorialny, nazwany niewłaściwie gospodarczym).

Konstytucja nie przewiduje wcale wyłączenia spod kompetencji NTA aktów administracyjnych z dziedziny samorządu nieterytorialnego.

Na tym samym stanowisku stoi rozporządzenie o NTA. Art. 1 tegoż rozporządzenia postanawia najwyraźniej, że NTA stanowi instancję sądową, powołaną „do orzekania o legalności zarządzeń i orzeczeń, wchodzących w zakres administracji rządowej i samorządowej". Znowu nie widzimy wyłączenia samorządu nieterytorialnego.

Z powołanego przez NTA art. 3 pow. rozporządzenia, postanawiającego, iż „Trybunał rozpoznaje skargi na orzeczenia i zarządzenia ostateczne w toku postępowania administracyjnego", również nie wynika żadne wyłączenie samorządu nieterytorialnego. Myślą tego postanowienia jest jedynie to, aby od danego aktu administracyjnego nie było dopuszczalne odwołanie. I nic więcej. Nie może bowiem chodzić w postanowieniu art. 3 o to, aby dany akt administracyjny został wydany „w trybie postępowania administracyjnego", gdyż nie może być on w ogóle w innym wydany postępowaniu aniżeli administracyjnym.

Ograniczenia w rodzaju i trybie postępowania (zawsze jednak administracyjnego) mogłyby tylko wówczas mieć miejsce, o ileby specjalny przepis prawny to przewidywał, czego trudno dopatrzyć się we wspomnianym postanowieniu art. 3.

Okoliczność, że rozporządzenie o post. admin. nie dotyczy samorządu nieterytorialnego, nie może mieć żadnego znaczenia w naszym zagadnieniu z tego powodu, że art. 3 rozporządzenia o NTA nie mówi wcale o postępowaniu administracyjnym, unormowanym rozporządzeniem Prezydenta z 22 marca 1928, tylko w ogóle o postępowaniu administracyjnym, a więc o postępowaniu w znaczeniu ogólnym, tj. w znaczeniu *prawem przewidzianego postępowania* organów administracyjnych, *mającego na celu urzeczywistnienie materialnego prawa administracyjnego*.

Takim prawem przewidzianym postępowaniem administracyjnym będzie unormowane osobnymi przepisami postępowanie w sprawach np. państwowych po-

datków, opłat stemplowych, ceł, monopolów, w sprawach górniczych, a zatem w tych sprawach, do których tok postępowania przewidziany rozporządzeniem Prezydenta z 22 marca 1928 w myśl wyraźnego postanowienia art. 112 się nie odnosi, a co do których NTA nie orzeka wcale swej niekompetencji w razie zaskarżenia tyczących się tych dziedzin aktów administracyjnych. Takim specjalnym postępowaniem administracyjnym będzie postępowanie, dotyczące powzięcia uchwał przez organa samorządu nieterytorialnego. Ustawodawstwo też polskie stoi na tym stanowisku i przewiduje możność wniesienia skargi do NTA przeciw uchwałom organów samorządu nieterytorialnego. Wynika to bezsprzecznie z postanowienia art. 42 ust. 1 ustawy z 4 maja 1938, zawierającej prawo o ustroju adwokatury (poz. 289 Dz. Ust.), głoszącego, iż „uchwały Naczelnej Rady Adwokackiej nie podlegają zaskarżeniu". Ustawodawca polski świadom był tego, iż uchwały Naczelnej Rady Adwokackiej, jako organu samorządu adwokackiego, a więc nieterytorialnego, podlegałyby zaskarżeniu do NTA w myśl obowiązującego porządku prawnego, a chcąc tego uniknąć wstawił do ustawy powołane postanowienie art. 42 na równi z następnym, zawierającym identyczną myśl, postanowieniem art. 54 ust. 2, iż „zarządzenia nadzorcze Ministra Sprawiedliwości nie podlegają zaskarżeniu".

O ile chodzi o postępowanie organów samorządu lekarskiego, jest ono unormowane w regulaminach okręgowych izb lekarskich i w regulaminie Naczelnej Izby Lekarskiej, przewidzianych w art. 6 ustawy z 15 marca 1934 o izbach lekarskich. Nadto postanowienie art. 18 ust. 2 p. 3 ustawy reguluje specjalny tok instancyj w sprawie odwołań od postanowień okręgowych izb lekarskich.

Że decyzje Naczelnej Izby Lekarskiej są ostateczne w toku postępowania administracyjnego, wynika to tak z samego ustroju samorządu lekarskiego, ściśle unormowanego ustawą o izbach lekarskich, jako też z braku specjalnego przepisu, przewidującego możność wniesienia odwołania od tych decyzji. Wykonywania natomiast nadzoru państwowego nad samorządem nie można utożsamiać z orzecznictwem instancji odwoławczych.

W świetle tych rozważań trudno zgodzić się z punktem widzenia NTA, zajętym w powyższym wyroku.

Wychodząc ze stanowiska NTA, dochodzimy do stanu wielce niepożądanego w państwie praworządnym: powołuje się wprawdzie organa administracji państwowej i wyposaża się je w imperium, decyzjom jednak tych organów nadaje się charakter tak wyjątkowy, iż — wbrew nawet konstytucji — nie mogą być zaskarżane przez jednostki dotknięte przez nie w swych prawach.

Stanu tego nie łagodzi wcale okoliczność, iż jednostka może przeciw decyzji organu samorządowego wnieść zażalenie do władzy nadzorczej i w razie otrzymania niezadawalniającej odpowiedzi zaskarżyć ją do NTA. Zażalenie bowiem nie jest żadnym ustawowym środkiem prawnym nadającym jednostce prawo żądania pewnego zachowania się władzy nadzorczej ani zobowiązującym tę władzę do reagowania na nie.

Zażalenia można wnosić zawsze, władza może na nie odpowiadać lub nie odpowiadać. A gdy władza będzie milczeć, wówczas i NTA będzie bezsilny.

Prof. Dr Jerzy Panejko

2471.

POSTĘPOWANIE ADMINISTRACYJNE.

„Decyzje"[1]. — Lista płacy — uprawomocnienie się wyrażonego w niej wymiaru uposażenia.

Sam fakt pobrania przez funkcjonariusza państwowego uposażenia miesięcznego w określonej przez listę płacy wysokości — przy braku ze strony tegoż funkcjonariusza reklamacji, względnie żądania doręczenia decyzji wymiarowej — powoduje uprawomocnienie się wymiaru uposażenia. (Zasada prawna wpisana do księgi zasad prawnych).

Uchwała kolegium zwiększonego NTA z 8 czerwca 1938 l. rej. 5690/37. — Wyrok NTA z 11 czerwca 1938 l. rej. 5690/37 w sprawie Marcina Gołąba przeciw Ministerstwu Wyzn. Rel. i Ośw. Publ. w przedmiocie uposażenia.

Dyrektor gimnazjum państwowego Marcin Gołąb w podaniu z 24 stycznia 1937 do Kuratorium Okręgu Szkolnego w Poznaniu zgłosił prośbę o wypłacenie mu 10% i 15% dodatków od 225 punktów uposażeniowych, stanowiących dodatek dyrektorski, za czas od 1 maja 1930 do 31 maja 1932, uzasadniając swoją prośbę wyrokiem NTA z 5 czerwca 1936 l. rej. 1899/33. Decyzją z 26 kwietnia 1937 Kuratorium powyższe podanie pozostawiło bez rozpatrzenia, ponieważ wysokość uposażenia petenta w okresie od 1 maja 1930 do 1 czerwca 1932 ustalona została prawomocnymi decyzjami Kuratorium, przez które to decyzje rozumieć należy również sam fakt pobierania przez niego w pewnej wysokości miesięcznych poborów; uposażenie to, oparte na decyzjach Kuratorium, nie było przez petenta we właściwym terminie „zaczepione", wskutek czego decyzje w przedmiocie uposażenia petenta stały się prawomocne i obecnie nie mogą być kwestionowane, do wznowienia zaś postępowania w sprawie wymiaru uposażenia w omawianym okresie brak jest warunków określonych art. 95 rozporządzenia z 22 marca 1928 poz. 341 Dz. Ust. Wniesionego od tej decyzji odwołania Ministerstwo Wyzn. Rel. i Ośw. Publ. zaskarżonym do NTA orzeczeniem z 19 sierpnia 1937 nie uwzględniło, zatwierdzając decyzję Kuratorium z powodów w niej podanych, na wywody zaś odwołania odpowiedziało, że sam fakt dokonywania wypłat przez Kuratorium poborów miesięcznych w pewnej wysokości stanowił decyzje w rozumieniu odnośnych przepisów rozporządzenia poz. 341/28 Dz. Ust., które stały się prawomocne wskutek niezaskarżenia ich przez odwoławcę we właściwym czasie, lista płacy bowiem i złożone na niej przez odwoławcę pokwi-

[1] Por. OPA 384/33, 2100/38, 2183/38.

towanie z odbioru poborów miesięcznych, przyznanych przez Kuratorium w określonej przez listę płacy wysokości, odpowiada jako decyzja wszystkim warunkom art. 75 cyt. rozporządzenia; że z powyższych względów bez znaczenia jest powoływanie się odwoławcy na postanowienia art. 22 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 28 października 1933 poz. 663 Dz. Ust.

NTA po rozpatrzeniu skargi oraz odpowiedzi pozwanej władzy uznał co następuje:

NTA wyjaśnił w wyroku z 15 czerwca 1937 l. rej. 6955/34, że wymiar uposażenia służbowego funkcjonariuszy państwowych dokonywany jest z urzędu przez właściwą władzę, jak również z urzędu uskuteczniana jest wypłata tego uposażenia, mając za wyłączną podstawę dokonany przez właściwą władzę wymiar; ten ostatni zaś — jak to wynika z przepisów, normujących stosunki służbowe oraz z przepisów ustaw uposażeniowych i w szczególności z art. 9 ustawy uposażeniowej z 9 października 1923 poz. 924 Dz. Ust. tudzież z art. 6 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 28 października 1933 poz. 663 Dz. Ust. — obejmuje całokształt uprawnień funkcjonariusza, wynikających z obowiązującej ustawy uposażeniowej, określając rodzaj i wysokość tych wszystkich świadczeń materialnych, które przysługują funkcjonariuszowi z racji zajmowanego przezeń stanowiska służbowego z uwzględnieniem wszystkich okoliczności, mających — zgodnie z ustawą — wpływ na wysokość uposażenia. Wszelkie decyzje władzy, dotyczące uprawnień funkcjonariusza państwowego, powinny mu być podane do wiadomości, a to z różnych względów, zależnie od przedmiotu decyzji, — m. i. także w celu dania mu możności obrony w określonym trybie i czasie swoich praw, o ile uważa, że prawa te zostały przez decyzję władzy naruszone, nieskorzystanie zaś przez funkcjonariusza w przepisowym trybie i czasie z przysługujących mu środków prawnych obrony powoduje uprawomocnienie się decyzji. Sposób podania stronie do wiadomości decyzji władzy — zgodnie z art. 80 rozporządzenia z 22 marca 1928 o post. admin. — polega, poza szczególnymi przypadkami, bądź na ustnym ogłoszeniu treści decyzji w obecności strony, bądź też na doręczeniu decyzji stronie na piśmie, z punktu widzenia jednak interesu strony istotnym celem ogłoszenia bądź doręczenia w każdym wypadku jest, by strona dowiedziała się, w jakim zakresie przyznane zostały jej osobiście uprawnienia, w obowiązującej ustawie określone, i by miała możność obrony swych praw (por. wyrok NTA nr 1409 Zb. wyr.[1]).

---

[1] Teza powołanego wyroku brzmi: Aczkolwiek niedoręczenie zwolnionemu urzędnikowi na piśmie zwalniającego dekretu stanowi istotną wadliwość postępowania, która w pewnych warunkach może powodować unieważnienie zarządzenia, to jednak okoliczność ta nie wyłącza uprawomocnienia się zwalniającego zarządzenia, jeśli było ono znane zwolnionemu i w właściwym terminie nie zostało zaskarżone.

Zarzut przeto naruszenia istotnych form postępowania ze szkodą dla niej strona — o ile chodzi o uniknięcie skutków uprawomocnienia się decyzji — może skutecznie podnieść, jeżeli z powodu niedoręczenia decyzji nie mogła dowiedzieć się o jej treści w zakresie dostatecznym do zorientowania się, czy i jakie jej prawa zostały przez decyzję naruszone. Mając na względzie określony wyżej cel i znaczenie doręczenia decyzji zainteresowanej stronie, z uwagi dalej na również wyżej wyjaśniony zakres i charakter decyzji, dotyczącej wymiaru uposażenia funkcjonariusza państwowego, oraz ze względu na to, że decyzja tego rodzaju znajduje konkretny wyraz w comiesięcznej wypłacie funkcjonariuszowi państwowemu określonej na jej podstawie kwoty uposażenia służbowego, NTA w cyt. wyroku l. rej. 6955/34 orzekł, iż decyzja wymiarowa, chociażby nie została doręczona funkcjonariuszowi z zachowaniem formalnych wymogów rozporządzenia z 22 marca 1928 poz. 341 Dz. Ust., staje się prawomocna, o ile funkcjonariusz, otrzymawszy miesięczne uposażenie, co do którego wysokości może i winien być dostatecznie zorientowany przez zaznajomienie się z przepisami odnośnej ustawy, nie zakwestionuje prawidłowości wymiaru i w terminie, zakreślonym dla wniesienia środka prawnego, ze środka tego nie skorzysta, ewentualnie po uprzednim zażądaniu od władzy doręczenia mu samej decyzji wymiarowej. Wypłata bowiem uposażenia odbywa się na podstawie listy płacy, która — jak świadczy ustalony przez Ministerstwo Skarbu i obowiązujący we wszystkich urzędach państwowych wzór (Dz. Urz. Min. Sk. z 10 grudnia 1921 poz. 588 i z 30 marca 1935 poz. 178) — zawiera w odpowiednich rubrykach nie tylko wyszczególnienie kwoty uposażenia wypłacanego za dany miesiąc danemu funkcjonariuszowi, lecz i wszystkie poszczególne świadczenia pieniężne, które na tę kwotę się składają z uwidocznieniem nadto rodzaju i wysokości dokonanych potrąceń. Jakkolwiek więc — o ile chodzi o formalne cechy tudzież o wymóg prawnego i faktycznego uzasadnienia — lista płacy, która jest także dokumentem rachunkowo-kasowym, nie może być utożsamiana z samą decyzją wymiarową, tym niemniej będąc jej wykonaniem stanowi równocześnie powtórzenie istotnej treści tej decyzji, dając funkcjonariuszowi możność zaznajomienia się z nią przy kwitowaniu na liście płacy z odbioru uposażenia. Określone wyżej stanowisko w ocenie znaczenia periodycznych wypłat uposażenia na podstawie decyzji wymiarowej znalazło swój wyraz m. i. również w judykaturze NTA dotyczącej sporów, wynikłych z powodu uchylania względnie prostowania przez władzę wymiaru uposażenia na podstawie art. 101 lit. b) rozporządzenia z 22 marca 1928 poz. 341 Dz. Ust.

Powyższe wywody oraz konkluzje mają całkowite zastosowanie i w niniejszej sprawie, w której chodzi o ustanowiony ustawą z 18 grudnia 1926 poz. 725 Dz. Ust. dodatek 10% oraz dodatek 15% z ustawy

z 31 marca 1928 poz. 419 Dz. Ust. i z ustawy skarbowej z 22 czerwca 1928 poz. 622 Dz. Ust., a to tym więcej, że przy przyznawaniu i określaniu kwoty tych dodatków, polegających na jednakowej dla wszystkich funkcjonariuszy podwyżce uposażenia o ściśle oznaczony procent, zbędne było wydawanie nowych decyzyj wymiarowych dla poszczególnych funkcjonariuszy, wystarczało natomiast ogólne zarządzenie władzy asygnującej, którego zgodność z powołaną ustawą poz. 725/26 Dz. Ust. mogła być przez każdego funkcjonariusza niewątpliwie oceniona właśnie na podstawie wysokości kwoty wypłaconego mu dodatku. Jeżeli więc skarżący uważał, że dodatki te przysługują mu w wyższej kwocie, aniżeli zostały mu wypłacone, i w szczególności, że przysługują mu one także od 225 punktów uposażeniowych, stanowiących dodatek dyrektorski, winien był we właściwym czasie praw swoich dochodzić w sposób wyżej wskazany, a przez zaniechanie takiego dochodzenia dopuścił do uprawomocnienia się samego zarządzenia, określającego wysokość rzeczonych dodatków, które to zarządzenie, nawet jeżeli było ogólne, nabrało charakteru zarządzenia indywidualnego w stosunku do skarżącego przez wypłacenie dodatku w określonej w liście płacy wysokości. Że skarżący uważał wówczas, iż nie ma podstawy do kwestionowania wysokości wypłaconych mu dodatków 10% i 15%, świadczy o tym treść jego podania z 24 stycznia 1937, z którego wynika, że dopiero z wyroku NTA, zapadłego 5 czerwca 1936 w sprawie l. rej. 1899/33, dowiedział się o tym, że przy obliczaniu wysokości omawianych dodatków podlegają uwzględnieniu również dodatki dyrektorskie i inspektorskie. Jednakże wyrok NTA obowiązuje władzę tylko w sprawie, w której został wydany i nie stanowi podstawy do wznowienia postępowania w innych, chociażby analogicznych sprawach, prawomocnie zakończonych (por. wyrok NTA nr 784 A Zb. wyr.[1]).

Zauważyć wreszcie należy, że wywody skargi oraz zastępcy skarżącego na rozprawie, zmierzające do wykazania, jakoby sporządzenie listy płacy i sama wypłata uposażenia stanowiły samodzielne akty lub czynności innej aniżeli władza wymiarowa władzy, nazwanej w skardze „władzą wypłacającą", i oparte na tym twierdzenie, jakoby w rozpatrywanej sprawie miało miejsce po prostu niewykonanie decyzji władzy wymiarowej przez władzę „wypłacającą", nie są trafne, albowiem w niniejszym wypadku władzą wymiarową (względnie asygnującą) i wypłacającą było Kuratorium Okręgu Szkolnego, a nie oddział rachunkowy lub urzędnik rachunkowy tegoż Kuratorium, który listę płacy sporządzał, wszelkich bowiem czynności urzędowych takiego oddziału lub urzędnika nie można traktować inaczej, jak tylko jako dokonanych z polecenia i w imieniu Kuratorium, jako władzy instancyjnej, wyposażonej w odpowiednie upraw-

[1] OPA 974/35.

nienia do rozstrzygania w danej sprawie. Bez znaczenia dla niniejszej sprawy jest podniesiona w skardze okoliczność, że obowiązujące do 1 lutego 1934 ustawy uposażeniowe nie łączyły z faktem pobierania uposażenia czynnego w tej czy innej wysokości żadnych skutków prawnych w razie milczenia uprawnionego i że dopiero rozporządzenie Prezydenta Rzplitej z 28 października 1933 poz. 663 Dz. Ust. wprowadziło w art. 22 przedawnienie roszczeń, — albowiem w rozpatrywanej sprawie chodzi o roszczenie, co do którego, w myśl powyższych wywodów, istnieje prawomocne już rozstrzygnięcie władzy, a znaczenie i skutki uprawomocnienia się decyzji określone są w przepisach normujących formy postępowania administracyjnego, z tego zaś, że ustawy uposażeniowe nie zawierają w tej materii żadnych postanowień, wynika tylko, iż zarówno zagadnienie uprawomocnienia się decyzji wymiarowych jak i skutki uprawomocnienia się podlegają ocenie według ogólnych zasad i przepisów postępowania administracyjnego, czego nie zmienia bynajmniej przepis o przedawnieniu z art. 22 rozporządzenia poz. 663/33 Dz. Ust. W konsekwencji powyższego mylne jest dalej zapatrywanie skargi, że z uprawnienia Skarbu Państwa do domagania się zwrotu nadpłaconego uposażenia czy zaopatrzenia emerytalnego, opartego nawet na prawomocnym orzeczeniu władzy, wynika uprawnienie funkcjonariusza do domagania się wypłacenia niewypłaconej bez podstawy prawnej podwyżki uposażenia, albowiem uprawnienie w tym względzie władz administracyjnych, działających imieniem Skarbu Państwa, oparte na przepisach ustawowych, mających na celu ochronę interesu publicznego, nie mogą automatycznie stwarzać analogicznych uprawnień dla poszczególnego funkcjonariusza, wychodzących poza granice przysługujących mu a wyżej określonych środków prawnych obrony.

Niesłuszny jest wreszcie podniesiony w skardze zarzut braku faktycznego i prawnego uzasadnienia zaskarżonego orzeczenia, ponieważ osnową tego orzeczenia jest powołanie się na prawomocne już rozstrzygnięcie o przedmiotowym roszczeniu z przytoczeniem motywów, opartych na faktycznym stanie sprawy, co stanowi w niniejszym wypadku wystarczające uzasadnienie, a skarżący nie wykazał zresztą, by wskutek zarzuconego braku uzasadnienia podniósł jakąkolwiek szkodę.

W wyniku powyższych rozważań NTA, uznając, iż jakkolwiek stanowisko wyrażone w drugiej części motywów zaskarżonego orzeczenia co do traktowania listy płacy jako decyzji władzy nie jest trafne, tym niemniej orzeczenie to, zatwierdzające decyzję I instancji z motywów w niej podanych, oparte jest w istotnej swej osnowie na uprawomocnieniu się zarządzenia Kuratorium określającego wysokość przysługujących skarżącemu 10% i 15% dodatków, a tym samym zgodne ze stanem faktycznym, z akt wynikającym, zarzuty zaś skargi tudzież podniesione na

rozprawie są niesłuszne, bądź nieistotne — skargę, jako nieuzasadnioną, oddalił.

Powyższy wyrok NTA rozpatruje trudną kwestię, czym jest pod względem prawnym lista płacy w prawie urzędniczym. Kuratorium szkolne i Ministerstwo Wyzn. Rel. i Ośw. Publ. stanęły na stanowisku, że fakt dokonywania wypłat uposażenia miesięcznego jest równoznaczny z decyzją władzy o wysokości uposażenia, albo że lista płacy jest taką decyzją. Z chwilą odbioru uposażenia miesięcznego i pokwitowania przez urzędnika z odbioru biegnie normalny termin do wniesienia odwołania od decyzji, ustalającej wysokość wynagrodzenia, czyli te czynności zastępują doręczenie decyzji.

NTA zupełnie słusznie nie podzielił poglądu władzy administracyjnej, że lista płacy może być utożsamiona z decyzją wymiarową. Listę płacy nazywa wyrok „także dokumentem rachunkowo-kasowym". Właściwie lista płacy stanowi upoważnienie dla kasy skarbowej do wypłaty odpowiednich sum, które stanowią dług Skarbu Państwa, czyli jest asygnatą do kasy skarbowej. Ale NTA utrzymuje, że lista płacy zawiera ponadto implicite decyzję władzy — „będąc jej wykonaniem stanowi równocześnie powtórzenie... decyzji, dając funkcjonariuszowi możność zaznajomienia się z nią przy kwitowaniu na liście płacy z odbioru uposażenia". Wynikałoby z powyższego, że z facta concludentia — z listy płacy i wypłaty uposażenia — wyciągnąć należy wniosek, iż władza uprzednio powzięła decyzję (akt administracyjny), tak samo jak np. z faktu, że organa wykonawcze przymusowo zamknęły przedsiębiorstwo, trzeba wnioskować, iż poprzedziło tę czynność zarządzenie władzy, chociaż nie zostało ono doręczone zainteresowanemu właścicielowi. Jednak taki domniemany akt administracyjny, odrębny od sporządzenia listy płacy, w rzeczywistości nie istniał.

Urzędnik ma prawo do określonego przez normy prawne wynagrodzenia. Roszczenie jego do państwa (wierzytelność) opiera się na tej normie. Rzekoma decyzja władzy nie może być ani zarządzeniem, aktem konstytutywnym, ustanawiającym prawo do otrzymania poborów w danym miesiącu, bo — jak powiedziałem — roszczenie wynika nie z zarządzenia, lecz z ustawy; ani — orzeczeniem, ustalającym stan prawny, nie jest bowiem przejawem woli administracji, zmierzającym do uregulowania konkretnego stosunku. Podpisanie przez organ władzy listy płacy jest rodzajem zaświadczenia, że danemu urzędnikowi należy się wynagrodzenie w oznaczonej wysokości. Przeciwko zaświadczeniu nie przysługują zwykłe środki prawne, jak przeciwko decyzjom głównym (aktom administracyjnym). Można natomiast kwestionować zgodność zaświadczenia z rzeczywistym stanem rzeczy i domagać się sprostowania od tej władzy, która zaświadczenie wydała. Dopiero odmowa sprostowania jest decyzją (przejawem woli) i przeciwko niej przysługuje odwołanie do wyższej instancji. Naprzód więc należy wystąpić z wnioskiem o sprostowanie listy płacy (z reklamacją), a później z odwołaniem od decyzji odmownej; nie można zaś, zd. m., jak twierdzi wyrok, od listy płacy, sporządzonej w kuratorium, odwołać się do ministerstwa, bo jeszcze nie ma aktu administracyjnego władzy. A ponieważ do wniesienia takiej reklamacji (sprostowania) nie ma ustawowego terminu zawitego, dochodzić roszczenia z tytułu uposażenia na tej drodze do chwili wydania decyzji na skutek reklamacji można w każdym czasie, o ile nie nastąpiło przedawnienie roszczenia. O uprawomocnieniu się rzekomej decyzji, zawartej w liście płacy, nie można przy takim stanie prawnym mówić.

Ze stanowiska, zajętego w omawianym wyroku przez NTA, wynikają niepożądane konsekwencje. Jeżeli przyjąć, że przy wypłacie uposażenia w każdej miesięcznej liście płacy zawarta jest nowa decyzja władzy, należałoby, aby zapobiec

jej uprawomocnieniu się, wnosić co miesiąc odwołanie i ewentualnie skargę do NTA, dopóki spór nie będzie prawomocnie rozstrzygnięty (a więc być może kilkadziesiąt skarg). Jeżeli zaś wyjść z założenia, że władza wydała decyzję tylko raz, gdy nastąpiła zmiana stanu prawnego (nowe normy uposażenia lub awans), to urzędnik mógłby odwołać się od tej decyzji tylko po sporządzeniu pierwszej po tym fakcie listy płacy; później już z uwagi na uchybienie terminu i uprawomocnienie się decyzji pozbawiony byłby możności dochodzenia swych roszczeń (wierzytelności), opartych na nakazie ustawy.

B. Wasiutyński

2472.

POSTĘPOWANIE ADMINISTRACYJNE.

Odpowiedzialność karna za nieprzystojne zachowanie się w urzędzie: Pojęcie urzędu; gazownia i elektrownia miejska.

Okoliczność, że przedsiębiorstwo gazowni czy elektrowni jest prowadzone przez zarząd miejski, nie nadaje ich administracji cech urzędu w rozumieniu art. 109 rozporządzenia o post. admin. (poz. 341/28 Dz. Ust.).

Wyrok Izby Karnej (s. 3) SN z 27 stycznia 1938 3 K. 1601/37.

Kasacja zarzuca obrazę art. 109 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 marca 1928 poz. 341 Dz. Ust. przez skazanie oskarżonego przy braku w czynie jego znamion wykroczenia przewidzianego w art. 109, dyrekcja gazowni bowiem, do której oskarżony wystosował list, stanowi przedsiębiorstwo miejskie, a nie urząd samorządu terytorialnego, ponadto zwrócenie uwagi na prawdziwy fakt zalegania przez burmistrza z zapłatą za prąd nie posiada cech niewłaściwego zachowania.

Zarzut kasacji skazania oskarżonego przy braku w czynie jego cech wykroczenia, przewidzianego w art. 109 cyt. rozp., jest zasadny. Jak wynika z ustaleń wyroku, oskarżonemu zostało przypisane wniesienie do administracji gazowni i elektrowni miejskiej w Starogardzie podania utrzymanego w tonie niewłaściwym i nie odpowiadającym godności urzędu. Tak ustalony czyn nie wypełnia znamion wykroczenia przewidzianego w art. 109 cyt. rozp., okoliczność bowiem, że przedsiębiorstwa, którymi są gazownia i elektrownia, prowadzone są przez zarząd miejski, nie nadaje administracji ich cech urzędu, wykonywającego funkcje publicznoprawne, do rzędu których nie należy dostarczanie ludności na mocy umowy i zgodnie z jej warunkami gazu czy też prądu, nie należące do rzędu spraw załatwianych w zakresie prawa administracyjnego. Skoro ponadto nie wy-

pełnia czyn oskarżonego cech żadnego innego wykroczenia ściganego w trybie postępowania karno-administracyjnego, wyrok Sądu z mocy p. a) art. 516 k. p. k. ulega uchyleniu, a oskarżony uniewinnieniu.

2473.

POSTĘPOWANIE ADMINISTRACYJNE.

Odpowiedzialność karna za nieprzystojne zachowanie się w urzędzie: Wyrażenie „żądam", groźba zaskarżenia urzędu.

Użycie przez adwokata w piśmie, wniesionym do urzędu w imieniu klienta, wyrażenia „żądam" i zagrożenie, że po zakreślonym terminie zaskarży urząd i narazi go na koszty, — nie ma znamion ani przestępstwa z art. 109 rozporządzenia o post. admin. (poz. 341/28 Dz. Ust.), ani też znamion żadnego innego przestępstwa.

Wyrok Izby Karnej (s. 3) SN z 28 stycznia 1937 3 K. 2172/36.

1. Kasacja żąda uchylenia wyroku, zarzucając mu pomiędzy innymi skazanie oskarżonego z art. 109 rozporządzenia Prezydenta z 22 marca 1928 poz. 341 Dz. Ust. pomimo braku w ustalonym przez Sąd czynie cech przestępstwa w powyższym przepisie przewidzianych.

2. Zarzut powyższy jest zasadny. Sąd ustalił, że oskarżony jako adwokat w imieniu swojej klientki wniósł pismo do Kuratorium Szkolnego w Łucku i w piśmie tym użył wyrażeń: „żądam więc wpłacenia ⅕ części poborów od dnia zajęcia do dnia dzisiejszego w terminie dni 8, bo po upływie tego czasu zaskarżę Kuratorium i narażę je na znaczne koszty". W wyrażeniach tych, zdaniem Sądu, mieszczą się „istotne znamiona" wykroczenia z art. 109 rozporządzenia z 22 marca 1928 poz. 341 Dz. Ust., „jako że użycie tych słów w stosunku do Kuratorium Okręgu Szkolnego, które jest władzą, należy uznać jako utrzymane w tonie niewłaściwym i nie odpowiadającym godności urzędu".

Pogląd powyższy jest błędny. Jeśli w państwie samowładnym obywatel musiał „pokornie prosić" władzę i proszenie takie uważać ponadto dla siebie za zaszczyt („mam zaszczyt pokornie prosić"), to w państwie praworządnym, jak Polska, gdzie stosunki wzajemne władz i obywateli reguluje prawo, obywatel może „żądać" tego, co uważa za swoje prawo. Stwierdza to wyraźnie k. p. k., który np. w art. 80 powiada dosłownie: „oskarżony już podczas śledztwa... m o ż e ż ą d a ć...". Również ten sam zwrot spotykamy i w art. 237 k. p. k., gdzie powiedziano: „osoby, biorące udział w czynności (sądowej) m o g ą ż ą d a ć...". Jedna z przyjętych form

orzeczeń SN brzmi: „Kasacja żąda uchylenia wyroku". Gdy zatem wyraz „żądać", „żąda" uznany został za całkiem dopuszczalny w stosunku do władz sądowych, to nie ma żadnych podstaw do uznania tego wyrazu za niewłaściwy i nie odpowiadający godności urzędu, gdy chodzi o władze administracyjne.

Zaznaczenie oskarżonego, działającego w imieniu swojej klientki, że w razie nieuwzględnienia jego żądania zaskarży Kuratorium i narazi je przeto na straty, również nie zawiera nic niewłaściwego i nie odpowiadającego godności urzędu. Skoro jest dopuszczalny środek prawny, to wolno adwokatowi zaznaczyć, że w razie nieuwzględnienia jego żądania ze środka tego skorzysta.

Pismo zatem oskarżonego, jak to słusznie stwierdził w danej sprawie Sąd Dyscyplinarny Rady Adwokackiej, jest tylko przyjętym w adwokaturze tzw. „listem upominawczym".

Skoro zatem w czynie oskarżonego nie ma znamion ani przestępstwa z art. 109 rozporządzenia z 22 marca 1928, ani też znamion żadnego innego przestępstwa, przeto SN, na mocy art. 516 p. „a" i 535 k. p. k., zaskarżony wyrok uchylił i oskarżonego uniewinnił.

2474.

SAMORZĄD.

Stosunek przedsiębiorcy korzystającego ze stoiska na targowicy miejskiej do gminy.

Pobieranie przez gminę opłaty za używanie stoiska na targowicy nie przemienia prawa przedsiębiorcy do korzystania ze stoiska, nadanego mu przez gminę, na prywatnoprawny stosunek najmu.

Wyrok Izby Cywilnej SN z 16 sierpnia 1938 C II 3085/37 w sprawie Leona Bergera przeciw Gminie m. Lwowa o 5.250 zł.

Żadna z przywiedzionych podstaw zaskarżenia z art. 426 k. p. c. nie zachodzi.

Założenie skargi kasacyjnej, jakoby między powodem a pozwaną Gminą m. Lwowa zaistniał stosunek prawny o dwojakim charakterze, tj. publicznoprawny, o ile pozwana jako władza przemysłowa I instancji nadała powodowi uprawnienia przemysłowe, oraz prywatnoprawny, o ile pobierała opłaty za używanie miejsca na stoisko przez powoda — nie znaj-

duje uzasadnienia w stanie faktycznym sprawy i w powołanych w zaskarżonym wyroku przepisach prawnych.

Powyższe rozdwojenie charakteru stosunku prawnego nie jest w przypadku dopuszczalne, skoro z ustaleń wynika, że nadanie stoiska było przesłanką nadania koncesji przemysłowej i że wobec tego jedno i drugie jest jednolitym i jednostronnym aktem administracyjnym pozwanej, opartym na przepisach ustawy przemysłowej z 20 grudnia 1859 nr 227 Dz. u. p., dalej ustawy targowej, zatwierdzonej dekretem Namiestnictwa we Lwowie z 29 maja 1861 nr 61.290/860 i statutu pozwanej gminy.

Omawiane w skardze kasacyjnej konsekwencje z rzekomego zaistnienia między stronami prywatnoprawnego stosunku najmu odnośnie do spornego stoiska targowego są oczywiście chybione, skoro, jak już wyżej zaznaczono, nadanie stoiska jest jednostronnym w oparciu o powołane przepisy aktem prawnym pozwanej jako władzy przemysłowej i nadzorującej targowiska miejskie a zarazem uprawnionej do pobierania opłat na zasadzie ustawy z 11 sierpnia 1923 poz. 747 Dz. Ust. i rozp. wykon. z 18 marca 1924 poz. 317 Dz. Ust. W tym stanie rzeczy o odpowiedzialności pozwanej za rzekomą szkodę wyrządzoną powodowi usunięciem straganu na podobieństwo jednostronnego zerwania stosunku najmu nie może być mowy, skoro usunięcie straganu nie było bezprawiem.

Zastosowanie w przypadku przepisów ustawy austriackiej z 20 grudnia 1859 należy uznać za trafne — ileże dotyczące przepisy, normujące uprawnienia pozwanej jako władzy przemysłowej i nadzorującej targowiska, nie zostały uchylone art. 198 ust. 2 prawa przemysłowego z 7 czerwca 1927 poz. 468 Dz. Ust., gdyż nie ma w nich sprzeczności z przepisami prawa przemysłowego (art. 63—68 tego prawa).

Zarzut skargi kasacyjnej, jakoby pozwana nie miała uprawnień policji targowej na placu Unii Brzeskiej, gdzie powód miał stoisko, z tego powodu, że na placu tym odbywał się targ stale, a nie periodycznie, jak przewiduje prawo przemysłowe z r. 1927, jest bezpodstawny, gdyż wspomniane prawo uprawnień pozwanej Gminy w tym zakresie, wynikających z dotychczasowych przepisów, wcale nie uchyliło, a z przepisu art. 63 i 64 prawa przemysłowego wynika, że do gminy należy ustalenie miejsca i czasu dokonywania obrotu towarowego na targowiskach przez nią wyznaczonych.

Okoliczność zatem, czy obrót towarowy na rzeczonym placu Unii Brzeskiej odbywał się codziennie, jest obojętna i pominięcie jej badania nie może stanowić pogwałcenia przepisów postępowania, podobnie jak nie stanowi wady postępowania pominięcie dowodu na wysokość szkody, skoro pozwana za rzekomą szkodę prawnie nie odpowiada.

Z tych zasad, gdy żadna z podstaw zaskarżenia nie została wykazana, skarga kasacyjna ulega oddaleniu (art. 436 k. p. c.).

2475.

WYWŁASZCZENIE[1].

Odszkodowanie za wywłaszczenia dokonane przez b. władze rosyjskie.

Art. 59 prawa o postępowaniu wywłaszczeniowym (poz. 776/34 Dz. Ust.) ma zastosowanie także do wywłaszczeń dokonanych przez b. władze rosyjskie do r. 1915 włącznie. (Teza).

Wyrok NTA z 9 listopada 1937 l. rej. 6910/35 w sprawie Adama Strawińskiego przeciw Ministerstwu Spraw Wewn. w przedmiocie odszkodowania za wywłaszczone pod twierdzę grodzieńską grunty.

Orzeczeniem z 4 kwietnia 1934 Ministerstwo Spraw Wojsk., odpowiadając na podania z 16 maja i 28 listopada 1933, w których Adam Strawiński domagał się wypłacenia wynagrodzenia za wywłaszczone przez b. władze rosyjskie ukazem z 1912 r. grunty w majętności Balla Wielka w powiecie augustowskim, powiadomiło petenta, że według danych posiadanych przez władze wojskowe Strawiński otrzymał od b. rządu rosyjskiego za wywłaszczony obiekt wynagrodzenie w wysokości 40.000 rubli. A ponieważ szacunek obecnej wartości tego obiektu, opiewający na kwotę 90.000 zł, jest niższy od kwoty 106.000 zł wynikających z przerachowania wypłaconego wynagrodzenia, uznało Ministerstwo, że roszczenie powyższe nie może być załatwione w drodze administracyjnej.

Sąd Okręgowy w Warszawie postanowieniem z 7/9 listopada 1934 oddalił powództwo Strawińskiego przeciw Skarbowi Państwa o wypłatę należności za wywłaszczenie z tym uzasadnieniem, że na zasadzie dekretu z 7 lutego 1919 poz. 162 Dz. Pr. właściwa dla dochodzenia tej pretensji jest jedynie droga administracyjna.

W podaniu wniesionym dnia 28 listopada 1934 do Wojewody białostockiego Strawiński wystąpił z prośbą: 1) o nadanie biegu sprawie w trybie właściwym, 2) o zarządzenie, aby Skarb Państwa wypłacił mu odszkodowanie za wywłaszczone grunty w kwocie 90.000 zł w złocie z 6% od 5 lutego 1922, tj. od chwili prawnego objęcia ich przez Skarb Państwa, stosownie do art. 30 § 3 rozporządzenia z 24 września 1934 poz. 776 Dz. Ust., 3) o wzięcie pod uwagę w myśl art. 59 § 4 tego prawa strat wynikłych dla petenta skutkiem opóźnienia wypłaty odszkodowania.

Urząd Wojewódzki, uznawszy się za właściwy do wszczęcia postępo-

---

[1] Por. OPA 2342/38.

wania szacunkowego w myśl art. 59 § 2 powołanego rozporządzenia, decyzją z 6 czerwca 1935 uwzględnił żądanie Strawińskiego pod punktami 1 i 3, natomiast nie uwzględnił żądania zawartego w punkcie 2. Urząd Wojewódzki przyjął jako prawdopodobne twierdzenie Strawińskiego, że postępowanie szacunkowe nie zostało przez b. władze rosyjskie ukończone i stosownie do stanowiska zajętego przez NTA w wyroku z 28 października 1930 l. rej. 4244/28 nie żądał od Strawińskiego przeprowadzenia dowodu negatywnego, tj. że postępowanie szacunkowe odnośnie do wspomnianych gruntów nie zostało ostateczną decyzją zakończone i że Strawiński nie otrzymał dotąd wynagrodzenia za wywłaszczone grunty. O ile zaś Dowództwo Okręgu Korpusu nr III w Grodnie przyjęło za udowodnione, że Strawiński otrzymał odszkodowanie w kwocie 40.000 rubli od b. władz rosyjskich, to Urząd Wojewódzki stwierdził, że Dowództwo to nie przedstawiło dowodu ani na zawarcie ugody ani na wydanie decyzji ostatecznej przez władzę zaborczą. Czy zaś i o ile zeznania świadka J. mogą stanowić dowód na okoliczność, że Strawiński otrzymał jakąś sumę za wywłaszczone grunty z majętności Balla lub Eustachowo tytułem raty czy zaliczki, Urząd Wojewódzki nie przesądził tej kwestii ze względu na to, że jego właściwość w niniejszej sprawie ogranicza się wyłącznie do rozstrzygnięcia zagadnienia, czy w danej sprawie była już jakaś decyzja ostateczna w toku postępowania administracyjnego co do ustalenia odszkodowania w rozumieniu § 2 art. 59 rozporządzenia z 24 września 1934. W tym zaś kierunku Urząd Wojewódzki nie ujawnił żadnych momentów za tym przemawiających. Odmowę zadośćuczynienia żądaniu pod punktem 2 podania z 28 listopada 1934 uzasadnił Urząd Wojewódzki brakiem upoważnień prawnych do wydania stronie, na rzecz której nastąpiło wywłaszczenie, zarządzenia co do uiszczenia przez nią zapłaty; nadto kwota, podana na 90.000 zł, nie została ustalona dotąd przez żadną instancję.

Od tej decyzji odwołało się Dowództwo Okręgu Korpusu nr III do Ministerstwa Spraw Wewn. podnosząc, że § 2 art. 59 prawa o postępowaniu wywłaszczeniowym nie dotyczy wywłaszczeń zarządzonych przez b. władze rosyjskie względnie okupacyjne, w odróżnieniu od obowiązującego poprzednio art. 33 dekretu z 7 lutego 1919 poz. 162 Dz. Pr.

Orzeczeniem z 18 października 1935 Ministerstwo Spraw Wewn. uwzględniło odwołanie i uchyliło decyzję Urzędu Wojewódzkiego z 6 czerwca 1935, umarzając postępowanie w tej sprawie.

Na orzeczenie to Adam Strawiński wniósł skargę do NTA, który rozważył co następuje:

Władza pozwana w uzasadnieniu zaskarżonego orzeczenia podniosła, że wbrew zapatrywaniu Urzędu Wojewódzkiego przepisy art. 59 prawa o postępowaniu wywłaszczeniowym, na którym Adam Strawiński opiera

swe roszczenie do odszkodowania, odnoszą się wyłącznie tylko do wywłaszczeń polskich, natomiast nie dotyczą wywłaszczeń dokonanych przez b. władze rosyjskie. Zdaniem władzy pozwanej ust. 3 art. 33 dekretu z 7 lutego 1919 był przepisem przejściowym, według którego wznowienie postępowania szacunkowego było możliwe, ale nie obowiązujące władz; prawodawca polski, gdyby pragnął w nowej procedurze wywłaszczeniowej zająć się wywłaszczeniami b. władz rosyjskich, byłby wydał w tym względzie odpowiednie przepisy. Nie do przyjęcia zatem byłoby — zdaniem władzy pozwanej — uznanie, iż prawodawca w rozporządzeniu z 24 września 1934 nałożył na władzę obowiązek wszczęcia nawet z urzędu tych spraw pod sankcją utraty wywłaszczonego gruntu. Z uwagi na to swoje stanowisko prawne władza pozwana uznała za nieaktualne wywody na temat, czy i w jakim stopniu odszkodowanie, orzeczone przez b. władze rosyjskie, zostało wywłaszczonemu wypłacone i czy decyzja władz miejscowych uzyskała aprobatę centralnych władz rosyjskich.

NTA nie podzielił powyższego stanowiska prawnego władzy pozwanej.

Według art. 59 § 2 prawa o postępowaniu wywłaszczeniowym należy w razie, gdy nie ma ostatecznej decyzji administracyjnej co do odszkodowania za wywłaszczenie, ustalić odszkodowanie w myśl tego prawa. W przepisie tym nie uczyniono żadnej różnicy między wypadkami wywłaszczenia dokonanego przed r. 1916 a wywłaszczenia uskutecznionego później. Wobec braku zatem jakiejkolwiek podstawy do odmiennego traktowania w tym względzie właścicieli wywłaszczonych w owym czasie przez b. władze rosyjskie, winni oni doznawać tej samej ochrony prawnej co właściciele nieruchomości wywłaszczonych przez władze polskie. O ile zaś władza pozwana upatruje przeszkodę w zastosowaniu art. 59 do wypadków wywłaszczenia przez b. władze rosyjskie w przepisie ust. 3 art. 33 dekretu z 7 lutego 1919, to Trybunał zaznacza, że przepis ten stanowiący, że postępowanie szacunkowe „może być wznowione na żądanie właścicieli", stwarzał dla właściciela wywłaszczonej nieruchomości — jak to przyjąć należy ze względów zarówno logiki jak słuszności — prawo żądania wznowienia nieukończonego postępowania szacunkowego, któremu to prawu odpowiadał z natury rzeczy obowiązek władzy do wznowienia takiego postępowania. Natomiast gdyby pominąć powyższą wykładnię art. 59 i z samego brzmienia odnośnych przepisów wnioskować w ślad za władzą pozwaną, że kwestia wznowienia postępowania szacunkowego za wywłaszczenie, dokonane przez b. władze rosyjskie, nie jest w cyt. artykule uregulowana, to logicznym następstwem takiego rozumowania byłaby z uwagi na przepis art. 61 § 2 prawa o postępowaniu wywłaszczeniowym konieczność przyjęcia, że do kwestii tej, jako nieunormowanej nowymi przepisami, mają

nadal zastosowanie postanowienia dawniej obowiązujące w przedmiocie odszkodowań za wywłaszczenia b. władz rosyjskich.

W świetle tych rozważań pominięta przez władzę pozwaną jako bezprzedmiotowa kwestia, czy i w jakim stopniu odszkodowanie, orzeczone w niniejszej sprawie przez b. władze rosyjskie, zostało właścicielowi wypłacone, nabiera aktualności, zwłaszcza, że wskazana w motywach zaskarżonego orzeczenia okoliczność, iż wywłaszczone przez b. władze rosyjskie nieruchomości skarżącego są obecnie własnością polskiego Skarbu Państwa, bynajmniej nie stoi na przeszkodzie zastosowaniu art. 59 prawa o postępowaniu wywłaszczeniowym, o ile nie będzie udowodnione, że postępowanie odszkodowawcze odnośnie do wywłaszczonych nieruchomości zostało już ukończone.

Skoro władza pozwana wyszła z odmiennych założeń prawnych i w następstwie tego umorzyła postępowanie w niniejszej sprawie, należało zaskarżone orzeczenie uchylić jako prawnie nieuzasadnione.

Wyrok ten budzi zasadnicze zastrzeżenia przede wszystkim ze stanowiska nowoczesnej doktryny prawa państwowego. Pomimo braku wyraźnego sformułowania trudno nie dopatrzyć się zarówno w tezie wyroku, jak i w jej przesłankach, odbicia zasady, iż Państwo Polskie jest sukcesorem praw i obowiązków b. imperium rosyjskiego i kontynuatorem czynności prawnoadministracyjnych, przez organa tego państwa rozpoczętych.

Zasada ta, stanowczo odrzucona przez nowoczesną teorię prawa państwowego, a w naszej praktyce przez orzecznictwo SN, jest punktem wyjścia dla poczucia „zarówno logiki, jak słuszności", którym daje wyraz Trybunał w tym wyroku.

Tylko w oparciu o tę zasadę można twierdzić, iż brak jakiejkolwiek podstawy do odmiennego traktowania, w zakresie odszkodowania, wywłaszczeń dokonanych w swoim czasie przez b. władze rosyjskie od wywłaszczeń dokonanych przez władze polskie. Tylko przyjmując tę zasadę można utrzymywać, jak to czyni Trybunał, że, gdy ustawodawca polski mówi „jeżeli jednak nie ma decyzji ostatecznej w toku postępowania administracyjnego" (art. 59 § 2), to ma na myśli zarówno postępowanie administracyjne władz polskich, jak rosyjskich. Jedynie zasada sukcesji czynności administracyjnych może upoważnić do przyjęcia fikcji „toku" przed władzami polskimi spraw administracyjnych wszczętych przez władze rosyjskie, chociażby sprawy te nie zostały wznowione w Państwie Polskim.

Według doktryny nowoczesnej, którą przyjął u nas SN zarówno w zasadniczej opinii, wydanej na wniosek Ministra Sprawiedliwości 12 czerwca 1922, a więc wówczas, gdy SN obejmował także funkcje NTA, jak i w licznych późniejszych wyrokach, w szczególności: Zb. orz. SN Izby Cywilnej nr 30/23 i 127/35 oraz OSP 1937 nr 582 — Państwo Polskie, podobnie jak państwa nowopowstałe, jest nie skrępowane zobowiązaniami dawnych państw, na gruzach których powstało lub od których odebrało części terytorium, nie przejmuje ich zobowiązań ani publicznoprawnych, ani prywatnoprawnych i, stanowiąc odrębną od dawnych państw istotę moralną, na mocy aktu swej władzy zwierzchniej wchodzi w posiadanie mienia tak publiczno- jak też prywatnoprawnego dawnego państwa; wywłaszczenie mienia dawnego państwa na

rzecz nowego dokonuje się w granicach faktycznej władzy nowego; nowopowstałe państwo zyskuje imperium nie na skutek uznania przez dawniejsze państwa, lecz wskutek zawładnięcia terytorium i wyparcia dawnej władzy a zorganizowania nowej; tytuł stanowi tu fakt wytworzenia nowej woli państwowej, zdolny wyłączyć wpływ wszelki innej woli państwowej na dane terytorium.

W następstwie, jego czynności administracyjne, jako wypływ jego woli podyktowany własną racją stanu, są czynnościami nowymi, nie zaś kontynuacją czynności administracyjnych państw dawnych. Konsekwencją tego stanowiska jest uznanie, iż jedynie aktualna racja stanu nowego państwa jest miarodajna do oceny, czy i jakie działania dawnego państwa, chociażby bezprawne, wymagają kompensaty w stosunku do pokrzywdzonych nimi i w jakim zakresie.

Zastosowanie do obszaru b. zaboru rosyjskiego zasady, iż Państwo Polskie, przejmując mienie b. skarbu rosyjskiego, nie staje się przez to spadkobiercą b. imperium rosyjskiego i nie odpowiada za zobowiązania osobiste b. rządu rosyjskiego, znalazło osobny wyraz w art. XII, XVII, XIX Traktatu Ryskiego (poz. 300/21 Dz. Ust.).

W tych warunkach trudno mówić o słuszności wynagrodzenia przez Skarb Państwa Polskiego wierzycieli b. skarbu rosyjskiego, chociażby z tytułu wywłaszczenia gruntów na cele wyższej użyteczności.

Jeżeli jednak Państwo Polskie w swej praktyce dopuściło pewne odstępstwa od zasady niewynagradzania za obiekty przez nie w drodze pierwotnej nabyte, czy też za działania, które jemu nie mogą być przypisane, to uczyniło to wyłącznie skutkiem swej dobrej woli, pomimo braku jakichkolwiek obowiązków w tym względzie. Do tego rodzaju aktów należy zaliczyć ustawę z 18 lipca 1919 o pomocy państwowej na odbudowę gospodarstw, zniszczonych lub uszkodzonych skutkiem wojny (poz. 368 Dz. Pr.), ustawę z 18 marca 1932 o dobrach skonfiskowanych przez byłe rządy zaborcze uczestnikom walk o niepodległość (poz. 189 Dz. Ust.), ustawę z 9 kwietnia 1936 o uregulowaniu stanu prawnego niektórych gruntów wywłaszczonych na cele obrony Państwa (poz. 219 Dz. Ust.) a także przepis art. 33 dekretu z 7 lutego 1919 o wywłaszczeniu (poz. 162 Dz. Pr.).

Przy interpretacji przepisów tego rodzaju, jako ustalających odstępstwo od zasady podstawowej, musi być stosowana reguła interpretacji ścieśniającej. Temu właśnie wymogowi nie odpowiada interpretacja przyjęta w omawianym wyroku.

Badając przepisy art. 33 dekretu z 7 lutego 1919 należy przede wszystkim stwierdzić, że dotyczą one wyłącznie wywłaszczeń *na cele dróg komunikacyjnych*. Ten charakter przepisów został w sposób wyraźny zaznaczony na wstępie tego artykułu.

Wprawdzie w ust. 3, miarodajnym dla omawianego wyroku a dotyczącym wywłaszczeń dokonanych przez b. władze rosyjskie, opuszczono wzmiankę, iż chodzi tu również o wywłaszczenia na cele komunikacyjne, jak w ust. 1 i 2, dotyczących wywłaszczeń dokonanych przez b. władze okupacyjne niemieckie i austriackie, jednakże opuszczenie to nie może świadczyć o odmiennym zamiarze ustawodawcy, jeśli się weźmie pod uwagę ścisły związek, zwłaszcza natury proceduralnej, zachodzący między omawianymi normami, jak to będzie widoczne niżej.

Przepisy ust. 1, utrzymując w mocy tymczasowo wywłaszczenia nieruchomości na użytek dróg komunikacyjnych dokonane przez władze okupacyjne, nałożyły na władze centralne obowiązek przeprowadzenia z urzędu, w ciągu 6 miesięcy od ogłoszenia dekretu, akcji ewidencyjnej i ustosunkowania się do nich drogą publikacji w gazecie rządowej odpowiedniej decyzji.

Przepisy ust. 2 uprawniły zainteresowanych właścicieli gruntów, których nieruchomości zostaną zatrzymane w wyniku powyższej akcji, do żądania odszkodowania za te nieruchomości, o ile nie otrzymali za nie już przedtem wynagrodzenia.

Przepisy ust. 3 — w stosunku do wywłaszczeń dokonanych przez b. władze rosyjskie — nawiązując do terminu ustalonego w ust. 1, jedynie upoważniają władze („może ono być wznowione") do podjęcia, po upływie tego terminu, postępowania szacunkowego drogą wznowienia go na żądanie właścicieli, o ile ono nie zostało ukończone.

Już samo zamieszczenie tych postanowień w jednym artykule wytwarza presumpcję łączności między regulowanymi materiami.

Poza tym uzależnienie postępowania w stosunku do wywłaszczeń b. władz rosyjskich od postępowania w stosunku do wywłaszczeń b. władz okupacyjnych — a to przez zakaz wznawiania spraw co do odszkodowania pierwszych przed ukończeniem akcji ewidencyjnej co do drugich — trudno sobie wytłumaczyć inaczej jak ścisłą łącznością między tymi postępowaniami. Wątpliwości w tym względzie odpadną, jeżeli wyjdziemy z założenia, że chodziło tu o postępowanie względem tej samej kategorii obiektów, przy czym możliwy był zbieg postępowań co do poszczególnych obiektów, wytwarzający ich kolizję względnie zbędność jednego z tych postępowań po przeprowadzeniu drugiego. Taki stosunek mógł zachodzić co do dróg komunikacyjnych, powstałych w okresie wojny a używanych dla celów wojennych zarówno przez b. władze rosyjskie jak okupacyjne. Uporządkowanie, i to szybkie, sprawy tych wywłaszczeń, dokonywanych w pośpiechu wojennym bez zachowania prawem wymaganych formalności, stanowiło cel przepisów art. 33 dekretu. Stąd wzmianka o wywłaszczeniach b. władz rosyjskich „do 1915 r. włącznie", kładąca nacisk na końcową fazę tego okresu w stosunku do b. władz rosyjskich.

Krótki okres ustalony dla akcji ewidencyjnej w ust. 1 art. 33 i powiązanie z nią postępowania przewidzianego w ust. 3 tego artykułu świadczą także, iż chodziło tu o akcję doraźną, oraz wskazują na wybitnie przejściowy charakter przepisów art. 33 dekretu.

Rozszerzanie działania tego rodzaju przepisów w czasie, a to drogą wniosków o konieczności stałego istnienia tego rodzaju norm ze względów słuszności czy logiki, nie da się usprawiedliwić, jako nie odpowiadające intencjom ustawodawcy. Skutkiem tego rozważania NTA na temat konieczności przyjęcia bądź, iż art. 33 pozostał nadal w mocy po myśli art. 61 § 2 prawa o post. wywł., bądź, iż został on zastąpiony przez przepis § 2 art. 59 tego prawa — nie są trafne. Wyjątkowość norm art. 33 dekretu uzasadnia ograniczającą interpretację ich także co do czasu obowiązywania.

Zastrzeżenia nasuwa również kwestia obowiązku władz do wznowienia postępowania odszkodowawczego w sprawach wywłaszczeń dokonanych przez władze rosyjskie.

Należy tu zwrócić uwagę na zasadniczo odmienną stylizację ust. 2 art. 33, gdzie żądaniu odszkodowania, w razie niezapłacenia przez władze okupacyjne, odpowiada obowiązek władzy do przyznania takiego odszkodowania, od stylizacji ust. 3 tegoż artykułu, w którym ani nie uzależnia się postępowania odszkodowawczego od wypłaty odszkodowania („jeżeli przy tym postępowanie szacunkowe... nie zostało ukończone"), ani nie nakłada się na władze bezwzględnego obowiązku wznowienia postępowania szacunkowego („może ono być wznowione"). Biorąc pod uwagę wyjątkowy charakter tych norm, uzasadniający interpretację ścieśniającą, należałoby

dojść do wniosku, że wznowienie postępowania szacunkowego w sprawach z ust. 3 art. 33 pozostawione jest swobodnej ocenie władzy. Stanowisko, któremu dał wyraz Trybunał zarówno w tym wyroku, jak w poprzednich dotyczących tego artykułu, jakoby prawu żądania wznowienia nieukończonego postępowania szacunkowego „odpowiadał z natury rzeczy obowiązek władzy do wznowienia takiego postępowania“, nie znajduje dostatecznego oparcia ani w charakterze tej normy, jako wyjątkowej, ani w jej brzmieniu.

Za interpretacją omawianego przepisu w kierunku swobodnej oceny przemawia i ta okoliczność, że samo stwierdzenie, czy postępowanie szacunkowe zostało czy też nie zostało przez władze zaborcze ukończone, mogło w konkretnych przypadkach nasuwać znaczne trudności. W razie nałożenia obowiązku wznowienia powstawałaby kwestia, na kim ma ciążyć obowiązek dowodowy co do okoliczności istotnych dla wznowienia. Jeżeli na władzach Państwa Polskiego — iż postępowanie to zostało ukończone — to obowiązek ten byłby nieusprawiedliwiony, skoro uprawnienia Państwa Polskiego do wywłaszczonych nieruchomości mają charakter pierwotny, nie wywodzący się z sukcesji po zaborcach, pomijając już kwestię technicznych trudności poszukiwania, spowodowanych wojną i przewrotem rewolucyjnym w Rosji oraz zniszczeniem wielu archiwów i dokumentów, które mogłyby być potrzebne w charakterze dowodów. Jeżeli natomiast obowiązek dostarczenia dowodu, tzn. iż oszacowanie nie zostało ukończone, miałby być nałożony na wywłaszczonych, to trudność nasuwała się ze względu na negatywny charakter dowodu.

NTA ze względu na ten charakter dowodu ustalił w nieopublikowanym wyroku z 28 października 1930 l. rej. 4244/28 — z odstępstwem od zasad ogólnych, według których strona występująca wobec władzy z żądaniem stwierdzenia pewnych okoliczności, winna na te okoliczności dostarczyć dowodów — zasadę, że dla dopuszczenia wznowienia postępowania szacunkowego z art. 33 ust. 3 nie można od strony więcej wymagać, jak udzielenia takich wskazówek, które mogłyby uprawdopodobnić jej twierdzenie, iż postępowanie szacunkowe nie zostało w swoim czasie ukończone. Ograniczając w ten sposób obowiązki dowodowe pozywającej strony, Trybunał właściwy ciężar dowodów przerzucił na pozwane władze Państwa Polskiego, zmuszając je do poszukiwań dokumentów, sporządzonych przez władze zaborcze a dowodzących ukończenia przez nie postępowania szacunkowego, czyli legalności nabycia przez nie wywłaszczonych gruntów.

Takie jednak postawienie sprawy jest sprzeczne z zasadą pierwotności nabycia swego terytorium przez Państwo Polskie i podjęcia na nim funkcji administracyjnych. Przecież wychodząc z tego rodzaju założeń możnaby żądać, aby Skarb Państwa Polskiego przeprowadzał sukcesyjny dowód prawności posiadania co do wszystkich obiektów, czy to w swoim czasie skonfiskowanych przez rządy zaborcze, czy innych, skoro ktokolwiek wykaże, że dany obiekt był niegdyś własnością jego względnie jego przodków, a prawność nabycia go przez rząd zaborczy, w szczególności drogą aktów administracji, budzi zastrzeżenia.

Jeżeli ustalenie wiążących Państwo Polskie obowiązków w zakresie dowodów tego rodzaju nawet przejściowo, jak to wynikałoby z normy ust. 3 art. 33 dekretu wydaje się niemożliwe, a odnośne postanowienie powinno być rozumiane jako norma z zakresu swobodnej oceny władzy, to tym bardziej niemożliwe wydaje się przyjęcie, że norma tego rodzaju również przejściowa a przy tym zredagowana w sposób kategoryczny, rozszerzający obowiązki władz w kierunku postępowania z urzędu, ma obowiązywać nieograniczenie długi okres czasu w stosunku do wszystkich wywłaszczeń dokonanych przez b. władze rosyjskie, jak to przyjął Trybunał.

Przeciwnie, należy wnosić, iż norma art. 33 ust. 3 dekretu, jako wyjątkowa i nie wypływająca z obowiązków Państwa Polskiego, a podyktowana jedynie tendencją naprawienia najbardziej jaskrawych krzywd, poczynionych ludności przez rządy zaborcze, z natury rzeczy musiała ekspirować po kilkunastu latach od powstania Państwa Polskiego, a prawny wyraz temu ekspirowaniu dało pominięcie jej w nowych przepisach o postępowaniu wywłaszczeniowym, jako nieaktualnej.

Z powyższych rozważań wypływają następujące wnioski:

1. Przepis § 2 art. 59 prawa o post. wywł. nie może mieć zastosowania do wywłaszczeń dokonanych przez b. władze rosyjskie, chyba że postępowanie odszkodowawcze w sprawie tych wywłaszczeń zostało wznowione w myśl art. 33 ust. 3 dekretu z 7 lutego 1919 przed wejściem w życie prawa o post. wywł.

2. Normy art. 33 dekretu z 7 lutego 1919 straciły moc z chwilą wejścia w życie prawa o post. wywł.

3. Przepisy ust. 3 art. 33 dekretu z 7 lutego 1919 miały zastosowanie wyłącznie do wywłaszczeń na użytek dróg komunikacyjnych, nie zaś do wywłaszczeń na cele inne, w szczególności pod twierdze wojenne państwa rosyjskiego.

W. Czapiński

Glosy wyrażają zapatrywanie podpisanych pod nimi autorów.

W skróceniu pismo nasze będzie cytowane: OPA

REDAKCJA: WARSZAWA, PROKURATORSKA 11
ADMINISTRACJA: „ PL. NAPOLEONA 1

WYDAWNICTWO:

KSIĘGARNIA POWSZECHNA
DZIEŁ PRAWNICZYCH I EKONOMICZNYCH

Telefon Redakcji 885-57
„ Administracji 670-15
Konto czek. w P.K.O. 21.153

Prenumerata: rocznie (ok. 100 ark. druku) zł 64.—
kwartalnie . . . . . . „ 16.—
Za jeden dział (podatkowy lub administracyjny):
rocznie . . . . „ 40.—
kwartalnie . . . . . . „ 10.—

Zakłady Graficzne „MONOLIT", Warszawa, Elektoralna 3, tel. 5.81-92.